

التسوية القضائية للمنازعة الضريبية في التشريع الجزائري

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في الحقوق

تخصص: قانون إداري

إعداد الطالب:

طارق بساسي

لجنة المناقشة :

الصفة	الجامعة	الإسم واللقب
رئيسا	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	أ/ ريم سكفالي
مشرفا ومقررا	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	أ/ جعفر عرارم
مناقشا	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	د/ ناجة بوساحة



جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



التسوية القضائية للمنازعة الضريبية في التشريع الجزائري

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في الحقوق

تخصص: قانون إداري

إعداد الطالب:

طارق بساسي

لجنة المناقشة :

الصفة	الجامعة	الإسم واللقب
رئيسا	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	أ/ ريم سكفالي
مشرفا ومقررا	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	أ/ جعفر عرارم
مناقشا	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	د/ نجاة بوساحة

السنة الجامعية: 2016-2017

بسم الله الرحمن الرحيم

قال الله تعالى:

(يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا أَطِيعُوا اللَّهَ وَأَطِيعُوا الرَّسُولَ وَأُولِي الْأَمْرِ مِنْكُمْ ۖ فَإِنْ تَنَازَعْتُمْ فِي شَيْءٍ فَرُدُّوهُ إِلَى اللَّهِ وَالرَّسُولِ إِنْ كُنْتُمْ تُؤْمِنُونَ بِاللَّهِ وَالْيَوْمِ الْآخِرِ ۚ إِنَّكُمْ لَكُمْ خَيْرٌ وَأَحْسَنُ تَأْوِيلًا)

سورة النساء الآية: (59)

الأهداء

أهدي هذا الجهد المتواضع إلى روح أبي رحمه الله الذي علمني مبادئ الحياة

ألا وهي الصبر والتواضع والعلم والصدق والعمل والأخلاق الحميدة .

و إلى والدتي الكريمة أطال الله في عمرها والتي سهرت على تعلمي

و إلى زوجتي الفاضلة التي ساعدتني في ذلك

وإلى أبنيا محمد أمين و يوسف بدر الدين

وإلى إخواني الأعزاء

طارق بسماسي

شكر وعرفان

اشكر الله سبحانه وتعالى على فضله في إنهاء هذه المذكرة ، ثم أتقدم بجزيل الشكر

والعرفان إلى أستاذي الفاضل : الأستاذ جعفر لعرارم الذي تفضل بالإشراف على

هذه المذكرة فجزاه اله عنا كل خير وأسأل الله العظيم أن يوفقه في مشواره

العلمي و العملي .

كما أ تقدم بالشكر الجزيل إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقراءة

ومناقشة المذكرة .

والى جميع من قدم لي يد المساعدة من قريب أو بعيد

فلكم مني كل الشكر والتقدير .

بساسي طارق

قائمة المختصرات

- قانون الإجراءات الجبائية.....ق.إ.ج
- قانون لإجراءات المدنية والإدارية.....ق.إ.م.إ
- قانون لإجراءات المدنية.....ق.إ.م
- قانون المالية.....ق. م
- الطبعة.....ط
- الجريدة الرسمية.....ج. ر

مقدمة

مقدمة

تعد الضرائب أحد الركائز المالية التي تساهم في تغطية الأعباء العامة للدولة وتمويل خزينتها. و تعتبر من أهم الوسائل الفعالة لتحقيق أهداف الدولة من الناحية المالية والاقتصادية والاجتماعية، و حتى السياسية وتلعب دورا هام في المحافظة على الاستقرار الاقتصادي وتلبية حاجيات المجتمع.

فالضريبة هي مساهمة نقدية على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة و بشكل نهائي بدون مقابل محدد. نحو تحقيق لأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية¹.

ومن جهة أخرى تعرف الضريبة بأنها اقتطاع إلزامي ونهائي تحدده الدولة. ويلتزم المكلف بأدائها دون مقابل من أجل تحقيق النفع العام. إلا أنه لا يمكن للضريبة أداء دورها إلا إذا قامت على أساس من العدالة وهذا ما نصت عليه المادة 78 من دستور الجزائري فقرتها الثانية على "كل المواطنين متساوين في أداء الضريبة. ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل تكاليف الخزينة العمومية حسب قدرته للضريبة"².

والنظام الضريبي العادل هو ذلك النظام الذي يحقق معاملة ضريبية يؤمن أغلبية أفراد المجتمع بعدلتها³. و أن يتحمل كل مواطن الضريبة على حسب مقدرته التكلفة وتحقيق المساواة في المراكز القانونية بين المواطنين و إدارة الضرائب وهذا يتطلب تقدير وحساب الضريبة وتحصيلها بطريقة متفقة مع أحكام القانون الجبائي، والذي كان من بين اهتمامات الدولة من أجل تحسين مواردها المالية، ونتيجة التدخل المستمر للسلطة التشريعية لتعديل وتبديل القوانين الضريبية من خلال قوانين المالية المتعاقبة، ويؤدي هذا التعديل المستمر في قوانين الضريبة إلى تعدد النصوص وتعقيدها وصعوبة تفسيرها وتطبيقها. ومن خلال حساب الضريبة وتحصيلها تطبق الإدارة الضريبة النصوص القانونية والتي هي تمثل الطرف القوي وتتمتع بامتيازات السلطة العامة. والطرف الضعيف هو المكلف بالضريبة. ونظرا لعدم إدراكه و جهله في بعض الأحيان للقانون، مما يؤدي هذا إلى نشوء نزاع ضريبي. والذي يقصد به هو ذلك

1 - pierre.BEL TRAME :LAFISCALITE.em France. HACHETTE LIVRE. 6 éMe. Editiem.1998 .p.12

2 - المادة 78 من دستور 2016 الصادرة بموجب للقانون 01/16 المؤرخ في 2016/03/06 جريدة رسمية رقم 14 المؤرخة في 2014/03/07.

3 - فريجة حسين اجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر دار العلوم للنشر و الاشهار ،عناية 2008، ص 05.

الخلافاً و الذي يكون بين المكلف بالضريبة، وإدارة الضرائب وذلك فيما يتعلق بتحديد طرق التحصيل الضريبة وربطها وحسابها والتي يعود اختصاصها إلى القضاء الإداري، وتستبعد المنازعات الضريبة التي لها الصفة الجزائية التي تنشأ عن حالة تهرب المكلف من دفع الضريبة أو في حالة قيامه بالغش والتي تكون من اختصاص القضاء الجزائي⁴.

وقد منح المشرع الجزائري الحق للمكلف بالضريبة في حالة عدم قبوله لفرض الضريبة. وتحصيلها، عليه أن يتقدم برفع تظلم (شكاية) لدى المدير المكلف بتسيير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي حسب الحالة، عندما يصدر قرار إداري من طرف هذا الأخير. ويكون غير مرضي للمكلف بالضريبة. فيحق له اختيارياً اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية وإما اللجوء إلى القضاء. فإذا اختار المكلف اللجوء إلى القضاء مباشرة. فلا يحق له الرجوع إلى لجان الطعن الإدارية، أما إذا اختار لجان الطعن، فيمكنه الطعن في قراراتها أمام القضاء. وهذا ما نصت عليه أحكام المواد 80 فقرة 3. والمادة 82 من قانون لإجراءات الجبائية.

وبعد استتفاد كل الطرق طعن الإداري المسبق الذي يعد شرطاً شكلياً لقبول الدعوى أمام القضاء.

ومن جهة أخرى لقد منح المشرع الجزائري للإدارة الضريبة امتيازات كبيرة في فرض وتحصيل الضريبة، وبالمقابل أعطى ضمانات للمكلف بالضريبة لحمايته من التعسف. والمتمثلة في التسوية القضائية. إن وجود التسوية القضائية في المنازعة الضريبية يؤدي إلى إرساء مبدأ الشرعية أو قانونية الضريبة. وتحقيق مبدأ العدالة، فالتقاضي حق لجميع الأفراد كفله الدستور الجزائري. كما أنه يحقق نوعاً من الرقابة على أعمال الإدارة وينمي الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة و يعزز روح المواطنة، و يرسخ إمكانية اللجوء إلى القضاء الذي ينصفه أمام إدارة الضرائب. في حالة وجود نزاع.

وكذلك على الإدارة الضريبة الحق بالدفاع على حقوقها وعلى مصالح الخزينة العمومية بواسطة الدفوعات القضائية. وبالتالي اللجوء إلى القضاء هي ضمانات وضعها المشرع في حالة المساس لحقوق أحد الطرفين.

4 - فارس السبتي، المنازعات الضريبة في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، ط 2011، ص24.

- وتكمن أهمية الموضوع في السياسة الاقتصادية التي عرفتها الجزائر سبب انخفاض أسعار البترول و التحويل التدريجي نحو لاعتماد على الجباية العادية لتمويل الخزينة العمومية. مما أدى إلى كثرة التعديلات التي مست قانون الضرائب بموجب قوانين المالية المتعاقبة من سنة إلى أخرى، مما أدى إلى عدم مواكبة هذه القوانين من طرف الإدارة في تطبيقها و عدم استيعابها من طرف المكلفين بالضريبة، و بالتالي انتشار المنازعات الضريبية بصفة متزايدة. و هذا يؤدي كذلك إلى ضياع حقوق المكلفين وتزايد العبء على الموظفين ورجال القضاء وتكمن أهميته أيضا في التسوية القضائية أذ تعتبر أنجح الضمانات للمكلفين بالضريبة، فهو يحقق الرقابة القضائية على قرارات الإدارة الضريبية.

- وتهدف دراسة هذا الموضوع إلى توضيح وتسهيل الرؤية للمكلفين بالضريبة حول الإجراءات القضائية المتابعة في رفع الدعوى الضريبية والخصوصيات التي تميزها. وكذلك تحقيق مبدأ العدالة والمساواة الضريبية المكرسة دستوريا بين المكلف والإدارة الضريبية. بالإضافة إلى حق المكلف بالضريبة اللجوء إلى القضاء من أجل رقابته على أعمال الإدارة الضريبية.

أما عن الأسباب التي دفعتنا لاختيار هذا الموضوع هو الرغبة الذاتية في البحث في هذا النوع من المنازعات الإدارية ذات الطابع الخاص. وكذلك الانتماء الوظيفي لإدارة الضرائب. ومحاولة منا في إثراء المكتبة القانونية بمثل هذه المواضيع ، نظرا لقلة الدراسات فيها. - ومن الصعوبات التي واجهتنا في البحث هي قلة المراجع والدراسات العامة وخاصة المتخصصة فيها، ونجد أن هذه الدراسات ليست محيئة تبعا للقوانين الضريبية. ومن خلال هذا الطرح فإن الإشكالية تتمحور في:

- كيف تتم التسوية القضائية للمنازعة الضريبية في التشريع الجزائري؟
- للإلمام بجوانب هذا الموضوع ارتأينا تجزئة الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية التالية.
- (1)- ما هي الضمانات القضائية لحماية حقوق المكلف والإدارة معا.
- (2)- كيف يتم رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية.
- (3)- ما هو دور القضاء الاستعجالي في المنازعة الضريبية.
- (4)- ما هي إجراءات الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة في الأمور الضريبية.

وقد اعتمدنا في دراسة هذا الموضوع المنهج الوصفي التحليلي وذلك من أجل تحليل النصوص القانونية والقرارات القضائية الصادرة عن مجلس الدولة الفاصلة في المنازعات الضريبية وذلك اعتماداً على قانوني الإجراءات الجبائية و الإجراءات المدنية و الإدارية.

ومن خلال هذا الأساس قمنا بانتهاج الخطة التالية:

تطرقنا في الفصل لأول إلى الدعوى الضريبية امام المحكمة الإدارية الذي قسمناه إلى مبحثين: المبحث الأول اختصاص المحكمة الادارية بالفصل بالدعوى الضريبية وبه ثلاث مطالب، والمبحث الثاني إلى القضاء لاستعجالي في الدعوى الضريبية و به ثلاث مطالب أيضاً، وتطرقنا في الفصل الثاني للدعوى الضريبية أمام مجلس الدولة و به مبحثين.

المبحث الأول تطرقنا إلى شروط قبول الطعن بالاستئناف و به ثلاث مطالب، والمبحث الثاني تطرقنا إلى آثار الاستئناف و قرار مجلس الدولة وطرق الطعن فيه و به ثلاثة مطالب.

الفصل الأول

الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية

قبل اللجوء إلى القضاء من طرف المكلف بالضريبة وبعد استيفاء كل طرائق الطعن الإداري، فلقد ألزم المشرع الجبائي الجزائري المكلف بالضريبة قبل عرض النزاع الذي بينه وبين الإدارة الجبائية على القضاء، أن يتقدم بشكاية أمام الجهات الإدارية المختصة، والمتمثلة في الجهة الإدارية مصدرة القرار؛ أو لجان الطعن وهذا ما جاء في نص المادة 71¹ "يجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات... حسب الحالة للمدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس مركز جوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة"¹ وبعد قيام المكلف بالضريبة بالتظلم أمام الجهات الإدارية المذكورة في المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية وصدور القرار من طرفها، والذي لم يكن مرضي للمكلف بالضريبة، وفي هذه الحالة للمكلف له الاختيار الطعن أمام لجان الطعن الإداري، أو رفع النزاع أمام القضاء مباشرة، وهذا ما نصت عليه المادة 80 من ق.أ.ج؛ إلا أنه لا يمكن أن يرفع الطعن إلى لجان الطعن الإداري، بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية² ومن خلال نص قانون الإجراءات المدنية والإدارية على اختصاص المحاكم الإدارية بالفصل في القضايا المخولة بموجب نصوص خاصة². كما نص قانون الإجراءات الجبائية، أن جهة الطعن في القرارات المبلغة من طرف الإدارة حسب الحالة فهو من اختصاص المحاكم الإدارية حسب أحكام المادتين 82 و 173 من قانون الإجراءات الجبائية³. وقد قمنا بتجزئة هذا الفصل إلى مبحثين: المبحث الأول الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية؛ حين نتناول في المبحث الثاني القضاء الاستعجالي في المنازعة الضريبية.

1 المادة 71 منق. أ. ج المعدل بموجب المادتين 59 من ق.م لسنة 2003 و 42 من ق.م لسنة 2007، قانون رقم 24/06 المؤرخ في 26 ديسمبر لسنة 2006 المتضمن قانون المالية 2007، ج.ر.، العدد 85.

2 المادة 800 من قانون 09/08 المؤرخ في 25/02/2008 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج.ر.، عدد 21 صادرة بتاريخ 2008/03/23.

3 المادة 82 معدلة بموجب المواد 59 من ق.م لسنة 2003 و 51 من ق.م لسنة 2007 و 28 من ق.م لسنة 2008 و 47 من ق.م لسنة 2011، المادة 173 - محدثة بموجب المادة 60 من ق.م لسنة 2003 و معدلة بموجب المواد 53 من ق.م لسنة 2007 و 38 من ق.م لسنة 2008 و 57 من ق.م لسنة 2011 و 19 من ق.م لسنة 2011 و 63 من ق.م لسنة 2017. بموجب قانون 14/16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016، المتضمن قانون المالية 2017، ج.ر. العدد 77.

المبحث الأول: اختصاص المحكمة الإدارية بالفصل بالدعوى الضريبية.

يعود الاختصاص بالمنازعات الضريبية بجميع أنواع الضرائب والرسوم؛ إلى القضاء الإداري أي المحاكم الإدارية ، وتطبيقا للمادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وذلك بتطبيق المعيار العضوي الذي تعتمده هذه المادة¹ لمنازعة الضريبية، هي منازعة إدارية، يختص القضاء الإداري بالفصل فيها متمثلا على مستوى القضاء بالدرجة الأولى بالمحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم الجبائي²، ويتم رفع الدعوى الضريبية من طرف المكلف بالضريبة ، أو من طرف الإدارة الضريبية ، وقد ألزم المشرع الجزائري هذه المرحلة بجملة من الإجراءات القانونية والشروط الضرورية، لقبول هذه الدعوى التي تختلف بحسب النزاع المطروح ، سواء تعلق بربط الضريبة أو تقديرها، أو على إجراءات المتابعة والتحصيل الضريبي ، أو بناء على رأى لجان الطعن الإدارية. إذن فهذه الإجراءات والشروط تحكمها قواعد خاصة، فهي تخضع لقانون الإجراءات المدنية والإدارية و قانون الإجراءات الجبائية، فالقاضي في ميدان المنازعات الإدارية وبالأخص الجبائية له دور كبير، فهو يشارك بصفة فعالة في مجريات الدعوى وسيروها³. وسنتناول في هذا المبحث: اختصاص المحكمة الإدارية بأنواع الدعوى الضريبية في المطلب الأول، و شروط رفع الدعوى الضريبية في المطلب الثاني، وإجراءات التحقيق والخبرة في الدعوى الضريبية وقرار المحكمة.

المطلب الأول: اختصاص النوعي و الإقليمي للمحاكم الإدارية بأنواع الدعاوي الضريبية

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى فرعين، الفرع الأول نتطرق للاختصاص النوعي والاقليمي والفرع الثاني أنواع الدعاوي الضريبية.

الفرع الأول: اختصاص النوعي والإقليمي:

تعتبر المحاكم الإدارية الهياكل القاعدية للنظام القضائي الإداري ، آد تنص المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، أن المحاكم الإدارية هي صاحبة الولاية العامة في الفصل في المنازعات الإدارية ، فنجد المشرع كرس نفس المعيار العضوي لتحديد الاختصاص النوعي

1 _ محمد الصغير بعلي، الوجيز في الإجراءات القضائية الإدارية، دار العلوم للنشر و التوزيع ، عنايه 2010، ص60.

2- أغليي بوريد ، التحقيق في دعاوي القضاء الإداري _ الدعوى الضريبية نموذجا _ دار الأمل للطباعة والنشر والتوزيع، المدينة الجديدة تيزي وزو، طبعة 2012، ص19.

3- امزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى ، الطبعة الثانية، عين مليلة، 2008، ص76.

للمحاكم الإدارية¹، كما نصت المادة 807 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، أن الاختصاص النوعي والإقليمي للمحاكم الإدارية من النظام العام، يجوز للقاضي إثارة هذا الدفع من تلقاء نفسه، كما يجوز للخصوم إثارتها في أي مرحلة من مراحل النزاع².

أولاً: الاختصاص النوعي

تختص المحاكم الإدارية نوعياً في الفصل في جميع المنازعات الإدارية، فهي تختص بالفصل كأول درجة بحكم قابل للاستئناف في جميع النزاعات التي تكون الإدارة طرفاً فيها، سواء كانت الدولة، أو الولاية، أو البلدية، أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، أو المصالح غير المتمركزة للدولة، ومن هنا يكون على الاختصاص النوعي للقضاء الإداري النظر في النزاع متى كانت إدارة الضرائب طرفاً فيه إذ تعتبر إدارة الضرائب إحدى هيئات الدولة، وباعتبارها إحدى المصالح غير المتمركزة لها، وباعتبار الدعوى الضريبية من القضاء الكامل³، كما نصت المادة 801 من نفس القانون على أن تفصل المحاكم الإدارية في دعوى القضاء الكامل، وإلى النظر في القضايا المخولة بموجب نصوص خاصة. كما جاء تحديداً على الاختصاص النوعي للدعوى الضريبية يؤول إلى المحاكم الإدارية ، وهذا بموجب قانون الإجراءات الجبائية ، في المادة 82 و 173،⁴ وتعتبر قواعد الاختصاص النوعي. من النظام العام، بحيث يجوز إثارة الدفع بعدم الاختصاص ، من أحد الخصوم في أي مرحلة كانت عليها الدعوى.

وأجازت للقاضي إثارتها من تلقاء نفسه⁵، وهذا ما أكدته المادة 807 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

1- فائزة جروني ، طبيعة قضاء وقف تنفيذ القرارات الإدارية في التزام القضاء الجزائري ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في الحقوق تخصص قانون عام ، جامعة بسكرة ، 2010/2011، ص 191-193.

2 _عمار بوضياف ، القضاء الإداري في الجزائر (دراسة وصفية تحليلية مقارنة)، طبعة معدلة لقانون الإجراءات المدنية والإدارية ، جسر للنشر ، الجزائر ، 2008، ص 117.

3 _بدايرية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري ، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، (قانون إداري و إدارة عامة)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2011 2012 ص 135.

4 _تنص المادتين 82، 173 على أنه يمكن الطعن في القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب، ورئيس مركز ضرائب، ورئيس مركز جوارى وقرار مدير كبريات المؤسسات ، أمام المحكمة الإدارية.

5 _عمار بوضياف، القضاء الإداري في الجزائر (دراسة وصفية تحليلية مقارنة)، المرجع السابق، ص 117.

ثانيا: الاختصاص المكاني والإقليمي

يتحدد الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية وهذا مانصت عليه المادة 803 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والتي تقضي بأن يؤول الاختصاص إلى المحكمة الإدارية التي يقع في دائرتها اختصاص موطن المدعي أو الموطن المختار، وهذا ما قضت به المادة 37، و38 من ذات القانون، إلا أنه في حالة تعدد المدعي عليهم يؤول الاختصاص الإقليمي إلى المحكمة الإدارية، التي يقع في دائرة اختصاصها موطن أحدهم، أما فيما يخص اختصاص رفع الدعوى الضريبية (المنازعات الضريبية)، واستثناء القاعدة العامة وخلافا لأحكام المادة 803 من نفس القانون، فيؤول الاختصاص الإقليمي إلى المحكمة الإدارية، التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم¹.

الفرع الثاني: أنواع الدعاوى الضريبية:

من أسباب رفع الدعوى الضريبية من طرف المكلف أمام المحكمة الإدارية، هو العمل على إصلاح الأخطاء التي وقعت فيها الإدارة الضريبية أثناء تحديد وعاء الضريبة، أو عند تسويتها²، أو الجزاءات الضريبية، أو تحصيلها، وهذا ماورد في قانون الإجراءات الجبائية، وهذا من خلال المادتين 70 و153³، حيث تنقسم الدعوى إلى قسمين، دعوى الوعاء ودعوى تخص التحصيل الضريبي .

أولاً: دعوى ربط وتحديد الضريبة (الوعاء)

يقصد بالوعاء الضريبي المادة الخاضعة للضريبة، وتفرض بسعر موحد تبعا للمركز الاجتماعي للمكلف ويكون محلها مالا من الثروة أو الدخل⁴، ومن خلال قانون الإجراءات الجبائية، تتمثل دعوى الوعاء، في الدعوى التي يرفعها المكلف بالضريبة ضد الإدارة الضريبية، بغية استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة، أو في حسابها، أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، وهذا ما نصت عليه أحكام المادة 70 من قانون إجراءات الجبائية، ونجد أن للإدارة الضريبية سلطة تقديرية في تحديد الوعاء الضريبي،

1_ المادة 804 من قانون 09/08 المؤرخ في 2008/02/25، من قانون إجراءات المدنية والإدارية.

2_ حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008، ص63.

3_ المادتين من قانون إجراءات الجبائية، تنص على منازعات الوعاء و التحصيل.

4_ منصور بن اعمار، الرسم على القيمة المضافة، حسب تعديلات قانون المالية 2010، دار هومة للطباعة والنشر، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011 ص27.

وهذا في كل أنواع الضرائب، حيث أن المشرع الجبائي اخضع جميع أنواع الضرائب إلى نفس الإجراءات، فيما يخص بالوعاء¹، وهذا حسب أحكام المادة 70 من نفس القانون.

ثانيا: دعوى التحصيل

نعني بتحصيل الضريبة هو ذلك الإجراء الذي تقوم به إدارة الضرائب من نقل دين الضريبة من المكلف بها إلى خزينة الدولة، ومن خلال آليات وإجراءات كفلها المشرع الجبائي، وهذا الإجراء يتولد عنه النزاع بين المكلف وإدارة الضرائب، فيما يتعلق بالإجراءات المتخذة من طرف الإدارة لضمان تحصيل الضريبة، وبما أن للإدارة الضريبية حق امتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى وهذا ما جاء في نص المادة 991 من القانون المدني و المواد من 380 إلى 386 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويكون للخزينة العمومية حق المتابعة للحصول على المبالغ المستحقة ضمان للتحصيل²، وفي حالة رفض المكلف بتسديد الضريبة وقت استحقاقها، وعند ما لا يلتزم المكلف بالضريبة دفع الضرائب، تضطر إدارة الضرائب إلى إتباع الأسلوب الجبري للتحصيل الضريبي، وفي مهام الإدارة، تتولد نزاعات حول آليات التحصيل الجبري.

المطلب الثاني: شروط رفع الدعوى الضريبية

يعتبر رفع الدعوى الضريبية أمام القضاء، من طرف المكلف بالضريبة، أول إجراء للطعن القضائي، ضد القرارات الصادرة عن مدير الضرائب، أو مدير كبريات المؤسسات أو مدير مركز الضرائب، أو المركز جوارى للضرائب، أو القرارات الصادرة عن لجان الطعن حسب الحالة، والمتعلقة بالشكاوي موضوع النزاع، والتي لم ترض بصفة كاملة المعنيين بالأمر³، كما أجاز المشرع الجبائي للإدارة رفع دعوى أمام القضاء في موضوع النزاع، ولاتكون الدعوى الضريبية مقبولة، إلا إذا كانت تتوفر على شروط شكلية عامة محددة في قانون الإجراءات المدنية و

1- مالك عليان، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة الجزائر 1، بن عكنون 2009/2008، ص 46، 45.

2- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص 160.

3- خلاف علاء الدين، حمودة وحيدة، إجراءات التحصيل الضرائب المباشرة ومنازعاتها، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في القانون، تخصص قانون، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، 2016/2015، ص 104.

الإدارية ، وعلى شروط خاصة محددة بقانون الإجراءات الجبائية، سوف نتطرق لها في الفرع الأول و الثاني كالتالي:

الفرع الأول: الشروط العامة .

ولمباشرة أي دعوى يجب أن تتوفر على شرطي الصفة والمصلحة وأهلية التقاضي طبقا للإحكام المنصوص عليها في المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية¹ وهي من النظام العام ، و ترفع الدعوى أمام القضاء بعريضة افتتاح سواء من طرف المكلف بالضريبة، أو الإدارة تكون العريضة مستوفية الشروط المتعلقة بالشكل و المحتوى، ويجب أن تتضمن هذه العريضة البيانات الواردة في المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وهي بيانات متعلقة بجميع العرائض المطروحة أمام كل الجهات القضائية ، سواء كانت على المستوى القضاء العادي أو الإداري، وإلا تعد هذه الدعوى غير مقبولة، وهذه البيانات المنصوص عليها هي:

- (1) الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى
 - (2). اسم ولقب المدعي وموطنه .
 - (3). اسم ولقب وموطن المدعي عليه، فان لم يكن له موطن معلوما؛ فاخر موطن له.
 - (4). الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعني ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.
 - (5) عرضا موجزا للوقائع و الطلبات و الوسائل التي تؤسس عليها الدعوى.
 - (6). الإشارة عند الاقتضاء ، إلى المستندات و الوثائق المؤيدة للدعوى.
- كما يجب إرفاق العريضة بالقرار الإداري المطعون فيه، طبقا للمادة 819 من ق.ام.ا ، ولقد شدد المشرع ورتب عدم وجود قرار عدم قبول الدعوى، وتودع الدعوى الضريبية بعريضة ، بأمانة الضبط مقابل دفع رسم قضائي، وهذا ما جاء في أحكام المادة 821 من ق.ام.ا ، ويتم رفعها بواسطة محامي وجوبي ، وتحت طائلة عدم قبول العريضة. الا ان وحسب المادة 827 من ق.ام.تغفي الدولة والأشخاص المعنوية المذكورة في المادة 800 من نفس القانون، من التمثيل الو جوبي بمحام في الادعاء، أوالدفاع،أو التدخل.

1- تنص المادة 13: لا يجوز لأي شخص ، التقاضي مالم تكن له صفة ، وله مصلحة قائمة او محتملة يقرها القانون .

الفرع الثاني: الشروط الخاصة:

ناهيك على الشروط العامة التي يجب أن تتضمنها العريضة ، لقد ألزم المشرع الجبائي على توفر جملة من الشروط الخاصة ، تخص العريضة الضريبية، نظرا لخصوصية هذه المنازعة ، وهذا ما جاء به قانون لإجراءات الجبائية وتتمثل في :

1- شرط تقديم الشكاية:

قبل طرح النزاع أمام القضاء الإداري، يجب على المكلف بالضريبة تقديم تظلم إداري مسبق إلى جهات إدارية حسب الحالة حسب المادة 71 و 172¹ من قانون إجراءات الجبائية، ويعد التظلم شرط إلزامي لقبول الدعوى وطبقا للمواد 70، 71، 72 من ق.ا.ج، يتبين على شرط وجود تظلم إداري مسبق لقبول الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية. ويعد من النظام العام ، ويؤدي عدم قبول الدعوى شكلا ويجوز للقاضي إثارة هذا الشرط من تلقاء نفسه².

2- يجب أن تكون موقعة باليد: اشترط المشرع الجبائي توقيع الدعوى الضريبية من طرف صاحبها باليد ، فهذا الشرط يعد دليل على أن المكلف ، قد تقدم إلى المحكمة الإدارية بإرادته الحرة، وعدم وجود التوقيع على العريضة، يؤدي إلى عدم قبولها شكلا، وهذا طبقا للمادة 83 الفقرة 1 من ق.ا.ج.

3- يجب أن تتضمن العريضة عرضا صريحا للوقائع و الوسائل موضوع النزاع ، وهذا ما جاء في أحكام المادة 83 الفقرة 02 من ق.ا.ج .

4- يجب أن ترفق العريضة بوثيقة تبين مبلغ الضريبة ونوعها، و سنة إصدارها، وذكر رقم المادة الجدول الذي قيدت فيه هذه الضريبة.

5- يجب أن ترفق بإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه.

6- لايجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على الحصص الضريبية ، غير تلك الواردة في شكواه الموجهة إلى المدير الولائي للضرائب، ولكن يجوز له في حدود التخفيض الملتبس في البداية أن يقدم بالنسبة طلبات جديدة، شريطة أن يعبر عنها صراحة في العريضة الافتتاحية للدعوى.

1- الطعن أمام المدير الضرائب أو مدير كبريات المؤسسات، أو مدير مركز الضرائب، أو مدير مركز جوارى
2- قاشي يوسف ، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية ، مطبوعة مقدمة لطلبة سنة أولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق جامعة اكلي محند اولحاج البويرة ، 2014، 2015، ص107.

■ أما بخصوص حق للإدارة برفع دعوى أمام المحكمة الإدارية، ونظرا لعدم تحديد للحالات التي يمكن لإدارة الضرائب اللجوء إلى هذا الإجراء ، وعدم تحديد المدعي والمدعي عليه أمام القضاء، وعدم تحديد شروط للقيام بهذا الإجراء ، كما أن المنطق القانوني انه من غير المعقول أن ترفع الإدارة الضرائب الدعوى ضد قراراتها¹.

ومما يجب الإشارة إليه أن المشرع الجزائري قد ألغى مادة 84² تتعلق برفع الدعوى من طرف الإدارة بموجب قوانين المالية المتعاقبة .

■ أما بخصوص حالة الطعن أمام المحكمة الإدارية في آراء لجان الطعن، فيما يخص الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وكذا بالنسبة للرسوم على رقم الأعمال، وعندما يكون رأي لجان الطعن غير مؤسس، في هذه الحالة يجوز لمدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي ، أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس مركز جوارى للضرائب ، بتعليق تنفيذ رأي اللجنة، ويبلغ بذلك الشاكي ، وتقوم هذه السلطات برفع الطعن ضد رأي اللجنة ، أمام المحكمة الإدارية ، لقد تدارك المشرع الجبائي الجزائري حول رأي لجان الطعن ، من خلال تعديل المادة 81 فقرة 4 بموجب المادة 26 من ق.م لسنة 2016، وأصبح آراء لجان الطعن نافذة باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول ".....فان على مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب ، إصدار قرار مسبب بالرفض بشأنه و الذي يجب أن يبلغ إلى الشاكي"³، ويتفحص فحوى هاته المادة نستشف:

■ بأن آراء لجان الطعن أصبحت نافذة ، إلا تلك الآراء المخالفة للقانون أو للتنظيم الساري المفعول، وهذا خلافا لما كان عليه نص المادة 04/81 قبل التعديل ، حيث تعتبر آراء لجان غير ملزمة بالنسبة للمدير الولائي للضرائب و يمكن الطعن في آرائها أمام المحكمة الإدارية، ومن خلال هذا تعتبر كل آراء اللجان نافذة ماعدا تلك المخالفة للقانون ، بحيث يصدر في حقها مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب قرار مسبب بالرفض، إلا أننا

1_ بديرية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري ، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية و الادارية ، (قانون اداري وإدارة عامة)، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة الحاج لخضر باتنة ، 2012/2011 ، ص159.

2 - المادة 84 ملغاة بموجب المادة 29 من ق.م لسنة 2008، بموجب قانون رقم 12/07 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 يتضمن قانون المالية لسنة 2008 ، ج.ر العدد 82.

3 المادة 04/81 معدلة بموجب المادة 26 من ق.م لسنة 2016 بموجب قانون رقم 18/15 مؤرخ في 30 ديسمبر لسنة 2015 المتضمن قانون المالية 2016 ، ج.ر العدد 72.

نلاحظ ومن خلال نص المادة 81 الفقرة 04 من قانون إجراءات الجبائية 2017، أن المشرع الجبائي الجزائري ، لم يحدد بدقة بالنسبة للآراء الصادرة عن هذه الجان المخالفة للقانون أو للتنظيم الساري المفعول. ومن خلال التعديل بموجب قانون المالية 2016 ، فان مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب لا يمكنه رفع طعن ضد آراء لجان الطعن أمام المحكمة الإدارية ، بل يجب تنفيذ آرائها أو إصدار قرار مسبب فيما يخص الآراء المخالفة للقانون والتنظيم الساري المفعول .

7- شرط مواعيد رفع الدعوى الضريبية:

نص المشرع الجزائري في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، أن أجل الطعن أمام المحكمة الإدارية ، "بأربعة (4) أشهر يسري من تاريخ التبليغ الشخصي بنسخة من القرار الفردي، أو من تاريخ نشر القرار الإداري الجماعي أو التنظيمي..."¹ المادة 829. وتنص المادة 405 من نفس القانون المتعلقة بكيفية حساب الأجل ما يلي: " تحسب كل الآجال المنصوص عليها في هذا القانون كاملة"، ولا يحسب يوم التبليغ أو التبليغ الرسمي ويوم انقضاء الآجال ويعتد بأيام العطل عند حساب الآجال ، وأيام الأعياد الرسمية وأيام الراحة الأسبوعية طبقا للنصوص الجاري بها العمل²، أما بالنسبة للقانون الإجراءات الجبائية، ونظرا لخصوصية هذا النوع من الدعاوى فقد فرق المشرع بين مواعيد رفعها حسب نوع النزاع الضريبي، فهناك آجال متعلقة بالنزاع بالوعاء الضريبي ، وأجال متعلقة بالنزاع في تحصيل الضريبة³.

أولاً: الآجال المتعلقة بالوعاء الضريبي

لقد نصت المادة 82 الفقرة 01 من ق. ا. ج. ، على أن يجب رفع الدعوى الجبائية أمام المحكمة الإدارية خلال اجل 04 أشهر من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الآجال المنصوص عليها في المادتين 76/فقرة 2 و 77 من قانون ا.ج.

1 - المادة 829 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، نفس المرجع السابق.
2 رشيد خلوفي ، قانون المنازعات الإدارية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون، الجزائر ، الطبعة الثانية ، الجزء الثاني، 2013، ص 84.
3 _ لكحل عائشة، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة من اجل نيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، جامعة الجزائر 1 كلية الحقوق ، 2014/2015، ص 26.

وتنص الفقرة 02 من نفس المادة على أنه يمكن لكل مشتك لم يتحصل على إشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين 76 / 02 و 77 من ق.أ.ج، أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر 4 الموالية للأجل المنصوص عليه. ويمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية خلال 04 أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل، في حالة صمت لجان الطعن الإدارية، ويعتبر السكوت رفضها ضمناً للطعن، وهذا بعد مضي 04 أشهر من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة، وهذا مانصت عليه المادة 81 الفقرة 02 من نفس القانون .

ثانياً: الآجال المتعلقة بالتحصيل الضريبي

وتتمثل منازعات التحصيل الضريبي في حالة عدم التزام المكلف بالضريبة بالوفاء بما عليه من ديون ضريبية مستحقة الدفع، تضطر إدارة الضرائب إلى إتباع الأسلوب الجبري للتحصيل الضريبي وذلك من خلال إجراءات واليات معينة يكفلها التشريع الجبائي، ومن خلال عمل الإدارة الضريبية عن طريق آليات التحصيل وإجراءات المتابعة¹، حيث تنشور منازعات التحصيل بين الإدارة و المكلف بالضريبة، ومن خلال تقديم المكلف بالضريبة شكاية، إلى الجهة المختصة، وإذا كان القرار لم يرضه، فيحق له رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهرين (2) من تاريخ التبليغ بالقرار المعترض عليه وهذا ما جاءت به المادة 153 مكرر 1 من ق.أ.ج "يبت مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب، كل حسب مجال اختصاصه، في أجل شهرين (2) ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى... يمكن للمشتكي، في حالة عدم صدور قرار في هذا الأجل، أو لم يرضه القرار الصادر، أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهرين ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة أو انقضاء الأجل المذكور في المادة أعلاه². وهذا ما تضمنه مجلس الدولة في قراره رقم 258486 بتاريخ 2006/03/15، أن المبدأ لايجوز الخلط بين أجل دعوى التحصيل المحددة بشهر* واحد وميعاد دعوى الوعاء المحددة بأربعة (4) أشهر، حيث جاء في فحو هذا القرار "أن المادة 82 من ق.أ.ج تنص على انه يجب تحرك الدعوى في مدة أربعة أشهر ابتداء من استلام الإشعار الذي من خلاله يبلغ المدير

1 _ خلاف علاء الدين، حمودة وحيدة، إجراءات التحصيل الضرائب المباشرة و منازعاتها، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في القانون، تخصص قانون عام، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2016/2015

2 _ المادة 153 مكرر: محدثة بموجب المادة 50 من ق.م لسنة 2011 و معدلة بموجب المادة 58 من ق.م لسنة 2017

الضرائب المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه ،أن القضاة أول درجة قد أخطئوا في تطبيق القانون بتصريحهم بعدم قبول الدعوى الحالية تتعلق بالوعاء وليست دعوى تحصيل حتى يطبق في شأنها مهلة شهر * مما يعرض قرارهم للإلغاء والفصل من جديد".¹

ومن هنا نستشف بأن المشرع الجبائي الجزائي وضع أجالا خاصة في مجال التحصيل وجعلها تختلف عن دعوى الوعاء ، وهذا نظرا لخصوصية المنازعة الضريبية .

المطلب الثالث: التحقيق في الدعوى الضريبية:.

يعرف التحقيق بأنه مجموعة من الإجراءات التي حددها القانون لكل من المدعي و المدعي عليه ، والتي تهدف إلى تهيئة قضية موضوع النزاع ، ولوضعها في حالة الفصل. ولقد خص المشرع الجزائي التحقيق في الدعوى الضريبية ببعض الإجراءات الخاصة الواردة ضمن قانون الإجراءات الجبائية، وذلك بالموازاة مع الإجراءات العامة للتحقيق في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية. وعند تسجيل عريضة الدعوى لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية حيث تعرض هذه الدعوى على رئيس المحكمة الإدارية ، والذي يقوم بتعيين التشكيلة التي تسند إليها مهمة النظر في الدعوى ، فإذا تبين له بان عريضة الدعوى أن القضية المطروحة عليه لا تستدعي التحقيق ، أحالها على محافظ الدولة ، لكي يوضع تقريره وإحالة الملف على تشكيلة الحكم ، بعد تقديم التماس محافظ الدولة طبقا لنص المادة 847 من قانون إجراءات المدنية والإدارية ، أما إذا تبين أن القضية محل تحقيق فإنها تخضع إلى إجراءات التحقيق الخاصة و التي نظمها المشرع الجبائي من خلال المواد 86، 85، 87، 88 من قانون إجراءات الجبائية، وحيث أنه تم إلغاء إجراءات التحقيق العادية من خلال نص المادة 84 من ق.ا. ج.² وذلك نظرا لعدم جدواها، ولقد أقر المشرع لجزائري، من خلال نص المادة 85 فقرة 1 على " أن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، هي

1 _ جمال سايس ، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري ،قرارات المحكمة العليا ،قرارات مجلس الدولة منشورات كليك المحمدية الجزائر ، طبعة 2014 ، ص 291.

* _ أصبح الاجل تقديم الشكاوي التي تشكل اعتراض على التحصيل الجبائي في اجل شهرين ، امام مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب ، و ويمكن للمشتكي رفع دعوى امام المحكمة الادارية في أجل شهرين، بعدما كان اجل شهر ، وهذا بتعديل المادة 153 مكرر بموجب المادة 50 ق.م سنة 2011، والمادة 58 ق.م لسنة 2017. بموجب قانون 14/16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 ، المتضمن قانون المالية 2017، ج.ر العدد 77 .

2 _ المادة 84 ملغاة بموجب المادة 29 من ق.م لسنة 2008، بموجب قانون رقم 12/07 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 ينضم قانون المالية لسنة 2008 ، ج.ر العدد 82.

مراجعة التحقيق و الخبرة". وكما اشرنا سابقا أن هناك تحقيق عادي والذي نصت عليه المادة 84 من قانون إجراءات الجبائية التي تم إلغائها بموجب المادة 29 من ق.م لسنة 2008، وهناك التحقيق الإضافي ويكون إلزاميا ، كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم، والتي نصت عليه الفقرة 02 من المادة 85 من ق.م لسنة 2017، وأصبحت الإجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة ، وحسب قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017 تتمثل في مراجعة التحقيق و الخبرة، ومن خلال هذا الطرح قسمنا هذا المطلب إلى:مراجعة التحقيق فرع الأول الخبرة القضائية فرع الثاني ، وعوارض الدعوى وصدور القرار في الفرع الثالث.

الفرع الأول: مراجعة التحقيق: la contre vérification

في هذه الحالة إذا مارأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق فان هذه المراجعة تتم بحضور المشتكي أو وكيله وتتم عن طريق أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير تلك التي قاموا بها في التحقيق الأول¹

ويتم تعيين العون المكلف بإجراء ، مهمة مراجعة التحقيق من طرف المدير الولائي للضرائب، وتحدد مهمة العون والمدة التي يجب عليه أن يجري خلالها مهمته، وبعد الانتهاء من مراجعة التحقيق يقوم العون المكلف بذلك بتحرير تقرير ، ويتضمنه ملاحظات الشاكي والنتائج التي قام بها ويبيدي رأيه، وبذلك يقوم المدير الولائي للضرائب بإيداع التقرير لدى كتابة الضبط للحكمة الإدارية التي قامت بهذا الإجراء².

وخلاف على ماكان عليه قبل تعديل المادة 85 بموجب قانون المالية 2017، حيث كان لجانب حضور المشتكي حضور رئيس المجلس الشعبي البلدي ، أو عضوين اثنين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة، وكذلك في التقرير إلى جانب تضمنه ملاحظات المشتكي وعند الاقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي ، إلا أن في نص المادة 85 فقرة 01 قبل التعديل يتم إرسال التقرير من طرف المدير الولائي للضرائب إلى المحكمة الإدارية ويكون مرفقا باقتراحاته ، لكن بعد تعديل نص المادة سابقة الذكر، أن العون الذي يقوم بعملية مراجعة

1 - كويسى لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة ماستر أكاديمي في الحقوق ، تخصص قانون العام للأعمال ، كلية الحقوق والعلوم السياسية أ جامعة ورقلة، 2012/2013 ، ص19.

2 - المادة 85: معدلة بموجب المادة 49 من ق.م لسنة 2017،

التحقيق هو الذي يبدي رأيه ، والمدير الولائي يقوم بإيداع التقرير لدى كتابة الضبط المحكمة الإدارية. وهذا مانصت عليه المادة 85 الفقرة 1 و 3 المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2017 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثاني: الخبرة القضائية: expertise

تعني الخبرة بصفة عامة امتلاك مؤهلات ومهارات عالية في أي علم أو فن أو مجال معين¹. أو هي ذلك الإجراء من إجراءات التحقيق الذي يأمر به القاضي الإداري إلى شخص أو عدة أشخاص متخصصين لممارسة جملة من التحقيقات والملاحظات حول حدث ما ، وفي إطار المهمة التي حددها القاضي.² وبالرجوع إلى التشريع الجزائري لم يتطرق إلى تعريف دقيق لمفهوم الخبرة ، وإنما استنادا إلى الهدف المرجو منها وهذا من خلال نص المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تهدف الخبرة إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو عملية محضه للقاضي .

وبما أن المنازعات الضريبية تتعلق في الغالب حول مسائل مالية وحسابية دقيقة وطريقة حساب الضريبة و تأسيسها وربطها ،لذا أجاز القانون للقاضي للإستعانة بخبراء في مسائل الضريبة.³ وتأسيسها وربطها، وهذا من أجل الفصل في كل منازعة تعرض عليه بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية فلقد خصها المشرع الجزائري بنصوص خاصة من خلال المادة 86 من الفقرة 1 إلى الفقرة 10 من نفس القانون.

وللقاضي الإداري السلطة التقديرية في أمره بإجراء لخبرة، وإما بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب.

أولاً: ندب الخبير ورده

فتعيين الخبير يحصل بحكم تصدره المحكمة الإدارية أو القاضي الإداري متى إقتنع بضرورة إجرائها، فقد يتم تعيين خبير واحد أو عدة خبراء للقيام بذلك وحسب نص المادة 86 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية ،فإن المحكمة الإدارية تقوم بتعيين خبير واحد غير أنها في حالة

1- نصر الدينهنوني،نعيمة تراعي،الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية ،دار هومة للنشر و توزيع،الجزائر، طبعة الثالثة،2016،ص25.

2- طالبة قاضيات ،بوقبرينفا، بودهري فلة عبلة،المنازعات الجبائية ،مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء ، مجلس قضاء المسيلة .2005.2004 ص.72.

3- طاهري حسين ، المنازعات الضريبية،شرح قانون الإجراءات الجبائية قانون رقم 01-21 المؤرخ في 22.12.2001،دار الخلدونية للنشر والتوزيع ،الجزائر ،2005ص27.

طلب أحد الطرفين. فإنها تستند إلى ثلاثة خبراء، ويتم تعيين لكل طرف خبيرة، والمحكمة تعين الطرف الثالث كما لا يجوز إسناد مهمة الخبير إلى الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المتنازع عنها، ولا للأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية المعترض فيها، أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق. وهذا ما جاء في نص المواد 126 إلى 131 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.¹ كما نصت الفقرة 4 من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية على الحق في رد الخبير للمحكمة الإدارية، ورد خبير الطرف الآخر، ويتم ذلك عن طريق طلب يكون معللا إلى المحكمة الإدارية في أجل 08 أيام كاملة من يوم الذي يتسلم فيه الطرف تبليغ إسم الخبير الذي يتناوله بالرد، وذلك عند بداية إجراء الخبرة، ويتم الب عاجلا في هذا الطلب بعد رفع الدعوى على طرف الخصم. كما جاء في أحكام الفقرة 05 من المادة 86 من نفس القانون أنه في حالة رفض الخبير المهمة المسندة إليه أو لم يؤذيها يعين خبير آخر بدلا منه.

ثانيا: القيام بالخبرة القضائية

يتولى الخبير عند مباشرة مهامه إستدعاء الأطراف وتحديد اليوم وساعة بدء العمليات. وهذا ما جاء في نص المادة 86 فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية وعند إقتضاء الأمر إعلام الخبراء الآخرين وذلك قبل 10 أيام على الأقل من بدء العمليات. ثم يتم التوجه إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الضريبية وكذلك المشتكي أو ممثله حيث يقومون بتأدية المهمة الممنوعة بهم من قبل المحكمة الإدارية، ويقوم عون إداري بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه. ويقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك، وإما تقارير منفردة. وهذا ما جاء في الفقرة 07 من المادة 86.²

- عند الإنتهاء من الخبرة، يتم وضع محاضر وتقارير الخبراء لدى كتابة الضبط بالمحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف إبلاغهم قانونا بالمحاضر خلال مدة 20 يوما كاملة غير أنه في حالة تبين للمحكمة الإدارية بأن هذه الخبرة غير سليمة أو غير كاملة لها الحق أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية تتضمن الشروط المحددة في نص المادة 86.³

1- العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مشروع أولي لمذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون إداري، جامعة بسكرة، 2013، 2014، ص 61.

2- المادة 86 فقرة 7، من قانون الإجراءات الجبائية. " قانون رقم 21/01 المتضمن ق.م، لسنة 2002، ج.ر العدد 79"

3: الفقرة 08-10 من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية. نفس المرجع السابق معدل ومتتم إلى غاية 2017.

الفرع الثالث: عوارض الدعوى و صدور القرار

أولاً: عوارض الدعوى : وقد تتعرض الدعوى الجبائية عوارض تجعل الحد لهذه الإجراءات، فنتوقف هذه الخصومة عن السبب إما مؤقت، وإما تنتهي قبل صدور الحكم والفصل فيها، وهذا ما جاء به قانون الإجراءات الجبائية وتتمثل هذه العوارض في :

1-أ. سحب الطلب :

ويتمثل هذا الإجراء في تخلي المدعي عن دعواه أمام القضاء من خلال سحب طلبه ويكون عن طريق رسالة محررة على ورق دون دمغة أي معفى من حقوق الطابع، وتكون موقعة من طرف المعني أو وكيله، وتودع لدى كتابة الضبط المحكمة الإدارية، وهذا ما جاء في أحكام المادة 87 فقرة 01 م قانون الإجراءات الجبائية¹.

1-ب طلب التدخل لأشخاص ذوي مصلحة:

ويتمثل التدخل في طلب يقدمه طرف أجنبي عن النزاع من أجل الدخول كطرف في الدعوى وذلك لوجود مصلحة في هذا النزاع قبل صدور الحكم.² وهذا ما جاء بنص المادة 87 فقرة 02 من ق إ ج. ع أن يجب تحرير طلب التدخل من طرف الأشخاص الذين يثبتون وجود مصلحة لهم في حل النزاع حصل في مجال الضرائب و الرسوم أو الغرامات الجبائية على ورق دون دمغة وهذا قبل صدور الحكم.³

1-ج الطلبات الفرعية لمدير الضرائب بالولاية:

يجوز للمدير الولائي للضرائب بالولاية أن يقدم أثناء التحقيق في الدعوى طلبات فرعية بقصد إلغاء أو التعديل القرار موضوع الشكوى الابتدائية وتبلغ هذه الطلبات إلى المشتكي هذا ما تضمنته المادة 88 من ق إ ج.⁴

1-د طلب تأجيل دفع الضريبة : يمكن للمشتكي الذي ينازع في الضريبة أن يطلب إرجاء الدفع إلى غاية صدور قرار قضائي في الموضوع، شريطة أن يقدم ضمانات حقيقية لضمان الدين الضريبي .

1- المادة 01/87 من ق إ ج، معدلة بموجب المادة 70 من ق م لسنة 2008.

2- فريحة حسين، إجراءات المنازعات لضريبة في الجزائر، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، 2008، ص 105.

3- المادة 01/87 من ق إ ج معدلة بموجب المادة 30 من ق م لسنة 2008.

4- المادة 88 من ق إ ج معدلة بموجب المادة 31 من ق م لسنة 2008.

إن إرجاء أو تأجيل دفع الضريبة أثناء مرحلة التظلم الإداري أمام الإدارة الضريبية تنظمه أحكام المادة 74 من ق إ ج أما أثناء مرحلة التقاضي فتتنظمه أحكام المادة 82 فقرة 03 من ق إ ج¹. والمادة 834 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ومن خلال هذا يتضح أن إجراء الدفع مشروط بتقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الضريبة. ويكون طلب الإرجاء مرتبط بالدعوى القضائية المطروحة أمام قاضي الموضوع. ويكون هذا الإرجاء مؤقت ولا يوقف الطعن بتسديد الحقوق إلى غاية الفصل في القضية أو صدور حكم نهائي.

ثانيا: صدور القرار من المحكمة الإدارية

يقوم رئيس تشكيلة الحكم بإبلاغ محافظ الدولة بجدول الجلسة أمام المحكمة الإدارية و إخطار أطراف الدعوى بعشر أيام قبل تاريخ الجلسة، بما أن القرار الصادر في مجال المنازعات الضريبية لا يتمتع بأي خصوصية مقارنة بالقرارات الإدارية الأخرى.² إذ أنه يخضع للقواعد العامة.. حيث يصدر القرار في جلسة علنية طبقا لنص المادة 197 من قانون إ م لكن للقاضي أن يقرر غير ذلك في حالة كون هذه العلنية تشكل خطرا على النظام العام. ويقوم القاضي المقرر بتقرير المعد حول النزاع الضريبي. كما يجوز للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيا لطلباتهم الكتابية إن رغبوا في ذلك .

ويحيل القاضي المقرر وجوبا ملف القضية إلى محافظ الدولة في أجل شهر، وذلك في أجل شهر، وذلك من أجل الفصل في النزاع وتطرق المادة 888 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على تطبيق الأحكام الإجرائية المنصوص عليها بموجب المواد من 270 إلى 298 ما تعلق بكيفية صدور الحكم وشكله وكذا محتواه.³

1- حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع الإدارة والمالية 2015/2014 ص 91.

2- دبلوم ناصر، منازعات الضرائب المباشرة حالة الضريبة على الدخل الإجمالي للمهن الحرة، المحاماة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون فرع قانون الأعمال، مدرسة الدكتوراه في القانون الأساسي والعلوم السياسية، جامعة ميلود معمري، تيزي وزو، ص 138.

3- خلاف علاء الدين وحمودة وحيدة، المرجع السابق ص 115.

2-أ محتوى القرار:

إن القرار الذي تصدره المحكمة الإدارية وجب أن يتضمن تحليلاً لطلبات الأفراد، ويستند القاضي في حكمه إلى طلبات الأفراد، وهو غير ملزم بالإشارة إلى جميع الطلبات، كما يستند القاضي على جميع الوثائق المرفقة بالملف.¹

وبعد منطوق الحكم في الدعوى الإدارية بلفظ عبارة يقرر، ويجب أن يتضمن القرار الصادر عن المحكمة الإدارية وتحت طائلة البطلان عبارة²:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

كما يجب أن يتضمن الحكم البيانات التالية الجهة القضائية مصدرة للحكم وأسماء و ألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا على القضية، واسم محافظ الدولة.

واسم ولقب أمين الضبط الذي حضر تشكيلة الحكم وأسماء و ألقاب الخصوم، وموطن كل منهم. - أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم.

2-ب تبليغ القرار:

بعد صدور الحكم من المحكمة الإدارية يتم تبليغه إلى المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب بواسطة محضر قضائي عملاً بنص المادتين 894-895 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويجوز بصفة إستثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الحكم أو بأمر الخصوم عن طريق أمانة الضبط.

2-ج آثار القرار:

ومن بين الآثار الأساسية التي تترتب عن القرار الصادر من المحكمة الإدارية في مواجهة الأطراف المتنازعة في الدعوى الضريبية التنفيذ حينما يحوز هذا القرار قوة الشيء المقضي فيه، وذلك في الحالة التي لم يتم الطعن فيه بالاستئناف خلال الموعد المحدد قانوناً فإذا عدل هذا القرار ما اتخذته الإدارة، فليس لها حق التنصل من نتائجه، أما إذا كان لصالحها فإن الإجراءات التي تكون قد قامت لها لتحصيل ديون الخزينة لدى المكلف تعد صحيحة.³ ويستطيع المكلف بالضريبة استئناف القرار أمام مجلس الدولة والاستئناف لا يوقف التنفيذ.

1- العمري زينب، المرجع السابق، ص 63.

2- خلاف علاء الدين وحمودة وحيدة، المرجع السابق، ص 116.

3- أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 107.

المبحث الثاني: قضاء الاستعجال في المنازعة الضريبية:

عندما تصدر الإدارة قراراتها، فإنها تقوم بالتنفيذ المباشر مما صدر عنها من قرارات، وأثناء تصرفاتها قد يحدث تصادم بين أعمالها والمصلحة الخاصة للأفراد وحرّياتهم ونظرا لتمتع الإدارة بامتيازات السلطة العامة في اتخاذ قراراتها. وقد ينجر عن هذا التنفيذ المباشر لما صدر عنها من قرارات أضرار يصعب تداركها وإصلاحها. فإن هذا الإمتياز الذي منع لها لا يمكن أن تمارسه إلا في حدود معينة، وهي في حالة وجود نص قانوني يجيز التنفيذ المباشر وحالة الإستعجال.

لم يتطرق المشرع الجزائري إلى تعريف القضاء الإستعجالي، سواء القضاء العادي أو الإداري. وإنما تركه إلى رجال الفقه والقضاء، وقد عرفه الفقه: بأنه قضاء وقتي بطبيعته لا يحسم نزاعا بصفة نهائية ولا يحوز قوة الشيء المقضي به بل يجوز تعديلها أو إلغاؤه حسب مقتضيات الظروف والأحوال تقدر بقدرها تلك الطبيعة الوقتية. وما تستلزمه من عدم التعرض لأصل الحق¹.

الذي جاء في إحدى حيثياته: حيث إن وجود دعوى أمام محكمة الموضوع. لا يمنع قاضي الإستعجال من إتخاذ إجراءات خاصة أو تدابير تحفظية إذا كان يخشى ضياع حقوق أطراف النزاع وهذا عملا بنص المادة 183 من قانون إجراءات المدنية.²

وبالإضافة إلى ذلك سمحت النصوص القانونية الولوج للقضاء الإستعجالي الإداري عندما تتطلب الظروف حماية قضائية عاجلة، قبل إصدار الأحكام، والفصل في النزاع أمام قاضي الموضوع المختص. وهذا ما يساهم في تحقيق من العبء وإزدياد القضايا التي تنقل كاهل القضاة الموضوع من حيث الجهد و الوقت وحسن سير مرفق القضاء. وكذلك يساهم في تخفيف العبء على المتقاضين من حيث الوقت والجهد والنفقات، بإعتبار أن قضاء الموضوع يكلف الجهد وطول الوقت وبطء الإدارة من الناحية العملية تتوقف عن حالة الإعتداء أو الإستيلاء.³

1- حسين فريجة، شرح المنازعات الإدارية دراسة مقارنة، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر الطبعة الأولى 2011، ص 257 نقلا عن الدكتور عاشور السيد مبروك، دروس في أصول قانون القضاء وقوانين المرافعات، دراسة مقارنة بالشريعة الإسلامية مكتبة الجلاء 87-88، ص 31.

2- سعيد بوعلي، المنازعات الإدارية في ظل القانون الجزائري، دار بلقيس للنشر و التوزيع، الجزائر، 2015، ص 157.

3- حسين فريجة، المرجع السابق، ص 260.

ويخضع الإستعجال في الأمور الضريبية لنص المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية ونص المادة 948 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وعليه قسمنا هذا المبحث إلى ثلاث مطالب، شروط طلب الإستعجال في المطلب الأول. و إجراءات رفع الدعوى الإستعجالية الضريبية في المطلب الثاني، ودور القاضي الاستعجالي الإداري في المنازعة الضريبية في المطلب الثالث.

المطلب الأول: شروط طلب الإستعجال:-

إن الهدف من تدابير الإستعجال أمام القضاء الإداري هو مواجهة القضايا التي تتطلب السرعة، وحماية للحقوق والمراكز القانونية للأطراف المتنازعة، فإن المشرع الجزائري وضع مجموعة من الشروط يجب على القاضي الإستعجالي أن يتقيد بها.¹

فيما يتعلق بموضوع الإستعجال في المادة الجبائية، وذلك في مواجهة أضرار قد تكون مستقبلية وترفع الإستعجال أمام المحكمة الإدارية يجب أن تتوفر على عدة شروط شكلية وموضوعية.

الفرع الأول: الشروط الشكلية لطلب الإستعجال:

إن المشرع الجزائري لم يضع شروط خاصة لرفع الدعوى الإستعجالية وجعل رفع الدعوى الإستعجالية بنفس الإجراءات التي ترفع بها الدعوى الإدارية، وتتمثل الشروط الشكلية في:

أ: شرط الكتابة: ترفع الدعوى الإستعجالية لوقف التنفيذ بعريضة مكتوبة، وطبقا لنفس الشروط المنصوص عليها في المواد 14-15 و المادة 818 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية وتكون العريضة مصحوبة بعدد من النسخ بقدر عدد المدعي عليهم. على أن تكون مؤرخة وموقعة من طرف المدعي أو وكيله، ويجب أن تضم العريضة اسم ولقب ومهنة وعنوان المدعي عليها، ومركزها الرئيسي وممثلها القانوني وهذا طبقا لنص المادة 925 من ق.إ.م.²

ب: شرط الصفة والأهلية ومصلحة التقاضي:

وترفع الدعوى الإستعجالية والتقاضي أمام المحكمة الإدارية يجب أن تتوفر في الشخص المتقاضي على جملة من الشروط وهي الصفة والمصلحة والأهلية. وهذا ما نصت عليه المادة 13 من قانون إ.م.إ.

1- قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون أعمال، جامعة قسنطينة، 2007/2008، ص 152.

2- حدادي مريم، دور القاضي الإداري في المنازعات الضريبية، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، في الحقوق، جامعة ورقلة، 2013/2014، ص 39.

- شرط الصفة: ويقصد بها أن يكون رافع الدعوى هو نفسه صاحب الحق المراد حمايتها بالإجراء الوقتي المستعجل .
- شرط المصلحة : يجب أن يكون لرافع الدعوى الإستعجالية مصلحة إذ لا يعقل رفع دعوى دون مصلحة . ولقد أجاز المشرع لرفع الدعوى الإستعجالية ولو كانت لمصلحة محتملة.¹
- شرط الأهلية : الأهلية شرط ضروري ووجوبي لقبول الدعوى الإستعجالية فإذا قام شخص ما برفع دعوى إستعجالية أمام المحكمة الإدارية ومن خلال البحث والتصفح للملف اتضح أن المدعي لا يتوفر فيه شرط الأهلية فللقاضي السلطة التقديرية بالفصل بعدم قبول الدعوى شكلاً.²

ج- شرط رفع دعوى في الموضوع:

من أجل طلب أو رفع دعوى وقف تنفيذ القرار الإداري أمام القضاء الإستعجالي يجب أن يكون موضوع رفع الدعوى متزامناً مع طلب رفع الدعوى الإستعجال. واستثناء على هذه القاعدة يجوز رفع دعوى الإستعجال دون رفع دعوى في الموضوع وهذا في حالات التعدي والإستيلاء وهذا ما نصت عليه أحكام المادة 921 فقرة 2 من ق إ م و إ وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قرار رقم 50/2014 الصادر بتاريخ 07/08/2000 ، حيث على أنه إثر دعوى إستعجالية رفعها المدعي ملتمساً رفع اليد على حساباتها البنكية المحجوزة من قبل قابض الضرائب، صدر عن أمر الغرفة الإدارية لمجلس قضاء الجزائر قضى برفض طلباته على أساس أنه لم يرفع دعوى في الموضوع وتقديم الضمان المنصوص عليه قانوناً.

حيث أن المستأنف، هذا القرار ورفع أنه في مجال التحصيل القصري لا يوجد أي إجراء قانوني يشترط إيداع أي مبلغ ضمان ورفع دعوى في الموضوع وهذا بنص المادة 171 مكرر من ق إ م وإ أن تشترط أن تكون هناك دعوى في الموضوع حتى تقبل الدعوى الإستعجالية و أن الحجز الواقع على حساباته البنكية و إجراءات المتابعة غير قانوني .

حيث أن في الواقع أن الأمر يتعلق بحجز على حسابات المستأنف من طرف إدارة الضرائب بموجب مقرر إداري وأن طلب المستأنف يرمي إلى وقف تنفيذ هذا المقرر وبالتبعية رفع اليد على الحجز المذكور.

1- قصاص سليم المرجع السابق، ص 154.

2- جمال سايس، المنازعات الضريبية في الإجتهد القضائي في الجزائر، منشورات كليك، الطبعة 2014، الجزائر، ص 270.

حيث لا يجوز لقاضي الاستعجال أن يأمر بوقف قرار إداري إلا في حالة التعدي أو الإستيلاء، وفقا لأحكام المادة 171 ق إ م وهذا دون رفع دعوى في الموضوع.¹

حيث يتبين من قضية الحال أن الحجز تم في إطار قانون الضرائب من طرف المصلحة الإدارية المختصة ومن ثم لا يشكل تعدي أو إستيلاء في مفهوم المادة المذكورة أعلاه. ولذا يتعين القول أن قاضي الدرجة الأولى أخطأ في تحليله لما قضى برفض الدعوى على أساس إنعدام ضمانات وإنعدام رفع دعوى أصلية، ولكن أصاب لما رفض الدعوى، ومن ثم يتعين المصادقة على الأمر المستأنف لأسباب أخرى.

الفرع الثاني: الشروط الموضوعية لطلب الإستعجال:

إن الهدف من رفع الدعوى الإستعجالية هو حل القضايا التي تتطلب السرعة ولا تتحمل الانتظار، لقد وضع المشرع الجزائري كباقي التشريعات الأخرى جملة من الشروط الخاصة والتي تتعلق بموضوع الدعوى الإستعجالية.² وعلى قاضي الإستعجال أن يتقيد بها. ولقد نص عليها في أحكام المواد من 918 إلى 920 من ق إ م و إ وهي أن يتوفر في رفع الدعوى الإستعجالية، طلب الإستعجال المعروض عليه وشرط أن لا يمس بأصل الحق، وشرط كذلك عدم عرقلة التدابير الإستعجالية المطلوب في تنفيذ القرار الإداري.

أولا: شرط توفر حالة الإستعجال

لقد أكدت المادة 01/919 من ق إ م و إ على ضرورة توافر الاستعجال لوقف التنفيذ المرتبط بدعوى الإلغاء بالنسبة لحالة الاستعجال الفوري.³ في نصها عندما يتعلق الأمر بقرار إداري وبالرفض...، يجوز لقاضي الاستعجال، أن يأمر بوقف التنفيذ هذا القرار أو وقف آثار معينة متى كانت ظروف الإستعجال تبرر ذلك... دون أن يحدد حالات الاستعجال لكونه مستمد من ظروف النزاع، ونظرا لتطور هذه الظروف زمنيا ومكانيا من دعوى إلى أخرى. وهذا ما يجعل معيار الإستعجال مرنا ويبقى على القاضي تقديره و الإجتهد بشأنه. لذلك فإن عنصر الإستعجال يكون متوفرا كلما كان الحق مهددا بخطر حال، يمكن أن يحدث أضرارا يصعب تداركها وعنصر الإستعجال من النظام العام، لا يجوز لقاضي الإستعجال أن يأمر بأي إجراء

1- حدادي مريم، دور القاضي الإداري في المنازعات الضريبية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، في الحقوق تخصص القانون الإداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة. 2013/2014، ص 40.

2- جروني فايزة، طبيعة قضاء وقف تنفيذ القرارات الإدارية، المرجع السابق ص 198.

3- عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014 طبعة 2، ص 313.

مالم يكن هذا الأمر مسببا على أساس توافر هذا الشرط في طلب المدعي، وعليه فإن إنعدام الإستعجال في طلب يجعل قاضي الأمور المستعجلة غير مختص نوعيا بنظر في النزاع.

ومن الحالات تتعلق بشرط الإستعجال في الأمور الضريبية ما نصت عليه المادة 146 من قانون إجراءات الجبائية و المتمثلة في قرار الغلق المؤقت للمحلات المهنية المتخذ من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية كل حسب إختصاصه، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق 06 أشهر حيث نص المشرع الجبائي على إمكانية وتقاديا لما يمكن أن يترتب عن تنفيذ إدارة الضرائب لقراراتها من أضرار يصعب إصلاحها فقد خول القانون للمكلف بالضريبة في اللجوء إلى القضاء الإستعجالي.¹ والطعن أمام قاضي الأمور المستعجلة في قرار مدير المؤسسات الكبرى DEG، ومدير الولائي للضرائب المتضمن الغلق المؤقت للمحل المهني، وبتدقيق في نص المادة 146 من نفس القانون، يتضح أن المشرع منح مهلة 10 أيام للمكلف بالضريبة لتسديد ديونه أو يكتتب سجلا لإستحقاقات يوافق عليها قابض الضرائب المختص إقليميا وذلك لتجنب تنفيذ قرار الغلق، ونص المشرع من جهة أخرى على أن الطعن في الأمور الضريبية لا يوقف تنفيذ قرار الغلق المؤقت.² ومن خلال هذا نستنتج أن الطعن الإستعجالي لا يكون بخصوص قرار الغلق و إنما يكون بخصوص قرار القابض برفض إكتتاب أجل للتسديد وفي هذه الحالة إذا أمر القاضي بتأجيل تنفيذ قرار الغلق، فشرط الإستعجال يتمثل في رفض القابض لطلب إكتتاب أجل للتسديد، وفي هذه الحالة إذا أمر القاضي بتأجيل تنفيذ قرار الغلق، فشرط الإستعجال يتمثل في رفض القابض لطلب المكلف بالضريبة المتضمن أجلا للتسديد والذي يترتب عليه غلق المحل. وهذا ماجاء في قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 25 مارس 2003 الذي أيد القرار الصادر عن مجلس قضاء قسنطينة الذي يقضي برفض الدعوى الرامية الى وقف تنفيذ أمر غلق محل تجاري إلى غاية الفصل في الموضوع بعدم الإختصاص.³

1- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع، المرجع السابق، ص 123.

2- ديوم ناصر، منازعات الضرائب المباشرة حالة الضريبة على الدخل الإجمالي، المهن الحرة كالمحاماة، المرجع السابق ص 119.

3- بلعابد عبد الغني، الدعوى الاستعجالية الإدارية وتطبيقاتها في الجزائر، دراسة تحليلية مقارنة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع المؤسسات السياسية و الإدارية، قسم القانون العام، جامعة منتوري قسنطينة 2007/2008، ص 18.

ثانيا: شرط عدم المساس بأصل الحق

تشتترط جميع الدعاوى الإستعجالية على القاضي المكلف بها عدم المساس بأصل الحق ،أي عدم التعرض إلى الموضوع الدعوى ،فقضاء المستعجل يقوم على الحماية العاجلة التي تكسب حقا ولا تهدره .فقاضي الاستعجال يصدر فقط الحكم بالإجراء المؤقت و الحماية المطلوبة دون الفصل في النزاع الموضوعي ودون المساس به على ذلك كإن أوامر القضاء الإستعجالي تكون حجية مؤقتة تنتهي بصدر حكم في الموضوع .¹

وهذا ما جاء في في قرار المحكمة العليا (الغرفة الإدارية) إستئناف رقم 71964 بتاريخ 28 جويلية 1991 (قضية خ .م ضد/ضد مدير الضرائب للولاية ...) غير منشور .

إن طلب إلغاء تكليف بتسديد الضريبة هو طلب في الموضوع وليس مجرد إلغاء تحفظي ، ومن ثمة فالنزاع جدي ويستوجب القضاء بعدم الإختصاص .²

رابعا: شرط عدم إعتراض تنفيذ قرار إداري

عندما تصدر الإدارة قرارها يستوجب تنفيذها دون اللجوء إلى القضاء . أي إمتياز التنفيذ المباشر،وتتمثل هدف هذا العمل هو تحقيق المصلحة العامة وإشباع حاجات الجمهور ، فلا تهدر بحسب الأصل مصلحة عامة من أجل مصلحة خاصة .³

وفي المقابل قد تتعسف الادارة أحيانا وتتعمد في مخالفة القانون لتحقيق مصلحة معينة لها على حساب الأفراد هذه من جهة ومن جانب أخرى فإن البطء في دعاوى الإلغاء تؤدي إلى المساس بحقوق الأفراد و بالإضرار بها .هذا ما أدى بالمشروع الجزائري إلى وضع نظام لوقف التنفيذ لمواجهة حالات الإستعجال القصوى لتنفيذ القرارات الإدارية الخاصة في حالات التعدي،الإستيلاء والغلق الإداري،وبالرغم من هذا نجد المشرع الجبائي في أحكام المادة 146من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على قرار الغلق المؤقت .⁴

1- منير خوجة،الدعوى الإستعجالية في المواد الإدارية،مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماسترأكاديمي في ميدان الحقوق،تخصص قانون إداري،جامعة ورقلة،2013 ص 56.

2- عمار عوابدي،القانون الإداري ،النشاط الإداري ،الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية،جزء 2، ص 28.

3- المادة 146 معدلة بموجب المادة 39من ق .م لسنة 2006.بموجب أمررقم04/06 المؤرخ في 15يوليو 2006 ، المتضمن قانون المالية لسنة2006 ، ج .ر العدد47.

4- بن عائشة إشراق ،منازعات التحصيل الجبائي في التشريع الجزائري ،مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، تخصص قانون أعمال جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2015.2014،ص 39.

وتهدف هذه القاعدة إلى ضمان تنفيذ القرارات الإدارية وعدم الإعتراض عن تنفيذها. إلا إستثناء وهذا ما جاء في نص المادة 921 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

المطلب الثاني: إجراءات الدعوى الإستعجالية الضريبية

تعتبر الدعوى هي الضمانة التي يخولها القانون لصاحب الحق للإعتراف له بحقوقه، كما له الحق في طلب الأمر الإستعجالي من أجل اتخاذ إجراء مؤقت وسريع لحماية مصالحه قبل أن تتعرض لنتائج يصعب تداركها.

وترفع هذه الدعوى الإستعجالية بعريضة تخضع إلى شكايات من ق. إ. م وإ أمام المحكمة الإدارية ، ويجب أن تتضمن العريضة تحت طائلة عدم البطلان على اسم و لقب وموطن المدعي عليه وطبيعة الشخص المعنوي وممثله القانوني ،كما تتضمن عرض موجز للوقائع والطلبات وعند الإقتضاء المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى .كما يجب أن تتضمن عرضا موجزا للوقائع المبررة للطابع الإستعجالي للقضية ،وأن ترفق العريضة من قبل صاحبها لدى أمانة الضبط بالمحكمة الإدارية ثم يقوم أمين الضبط بتسجيلها في سجل خاص به رقم قضية وتاريخ أول جلسة على نسخة العريضة الإفتتاحية،ويسلمها للمدعي بغرض تبليغها رسميا للخصوم عن طريق محضر قضائي .

الفرع الأول : إجراءات التحقيق في الدعوى الإستعجالية :

وطبقا للمادة 146 من قانون إجراءات الجبائية ومن خلال المادة 929 من ق. إ. م. يستدعي الخصوم من طرف قاضي الإستعجال في أقرب الآجال و بكل الطرائق،إلا أن المشرع لم يحدد تلك الآجال ولا الطرائق ،مما يعود الإختصاص إلى السلطة التقديرية للقاضي.

ويختتم التحقيق عندما تنتهي الجلسة ،إلا إذا قرر القاضي تأجيل نهاية التحقيق إلى تاريخ لاحق .وهذا بعد إخطار الخصوم بكل الوسائل ،كما يجوز تقديم المذكرات و الوثائق الإضافية بعد الجلسة وقبل إختتام التحقيق تبليغ الخصوم الآخرين عن طريق محضر قضائي.¹

الفرع الثاني :طبيعة الحكم الإستعجالي :

يفصل القاضي الإستعجالي بالتشكيلة الجماعية المنوط بها البث في الموضوع وطبقا لنص المادة 917 من ق. إ. م. و يجوز لقاضي الإستعجال بطلب من كل ذي مصلحة أن يعدل في الحكم بناء على مقتضيات جديدة وفقا للمادة 922 من ق. إ. م. ، يبلغ الأمر الإستعجالي عن

1- بن عائشة إشراق ،منازعات التحصيل ،نفس المرجع السابق ص 41.

طريق التبليغ الرسمي، وعند الإقتضاء يبلغ بكل الوسائل وفي أقرب الآجال، وتكون الأوامر الإستعجالية غير قابلة للمعارضة ولكنها قابلة للإستئناف أمام مجلس الدولة خلال مدة 15 يوما من تاريخ التبليغ.

المطلب الثالث: دور القاضي لاستعجالي الإداري في المنازعة الضريبية :

إن تدخل قاضي لاستعجالي الإداري في مجال المنازعات الضريبية يمكن من خلال منازعات التحصيل الضريبي و التي يمكن تقسيمها إلى منازعات إجراءات المتابعة و ذلك في الفرع الأول، و وقف تنفيذ القرار لإداري في منازعات الضرائب في الفرع الثاني.

فرع الأول : الاعتراض على إجراءات المتابعة:

لقد منح المشرع الجزائري لمكلف بالضريبة حق الاعتراض على التحصيل عن طريق تقديم شكوى أمام المدير الولائي للضرائب كمرحلة أولى ثم رفع دعوى قضائية أمام القاضي الإداري المختص في الأمور المستعجلة مع توازيها دعوى في الموضوع. و يكون لإعتراض إما على إجراءات المتابعات و إما لاعتراض على التحصيل الجبري.¹

أ- الاعتراض على إجراءات المتابعة:

و تتمثل لاعتراض على إجراءات المتابعة من طرف المكلف بالضريبة على سند التحصيل أو بالآجال تبليغه من طرف قابض الضرائب المختص إقليميا وذلك من أجل تحصيل ديون الخزينة العمومية، و هذا ما نصت عليه المادة 144 من قانون لإجراءات الجبائية: "يرسل قابض الضرائب المختلفة إنذار إلى المكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب و يبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة، المبالغ المطلوب أدائها وشروط لإستحقاق، وكذا تاريخ الشروع في التحصيل و يرفق بحالة للخزينة محررة سلفا. ترسل لإنذارات المتعلقة بالضرائب والرسوم المذكورة في المادة 292 من ق. ض.م. و ر.م. إلى المكلفين بالضريبة في ظرف مختوم.

وهذا ما قضى به مجلس الدولة الغرفة الثانية في قراره رقم 001987 بتاريخ 2007/07/30 حيث تتخلص وقائع القضية في عدم إحترام الشروط الشكلية الخاصة بقواعد التحصيل حيث بلغ المكلف بالضريبة دون ظرف مغلق. مما يجعل هذا الإجراء باطلا. كما أنه بلغ للمستأنف

1- فضيل كوسة، المرجع السابق ص-89.

عليها جدول التحصيل عن طريق مفتش ضرائب مدينة بودواو غير مختص نظرا لكون أن لإختصاص في المتابعة من إختصاص ولاية تيبازة.¹

ب- الاعتراض على التحصيل الجبري:

يعد القابض المؤهل قانونا لتحصيل الضرائب و الرسوم عموماً حيث يختص وحده بممارسة إجراءات التحصيل الجبري الضريبي و يقوم أعوان المتابعة بتنفيذ هذه لإجراءات.¹ وهذا ما نصت عليه المادة 145 من قانون لإجراءات الجبائية، حيث تتم المتابعات على يد أعوان لإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين. وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية.

و يجب أن يسبق اللجوء إلى الإجراءات التنفيذية وجوبا إخطار ويجب أن يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ لاستحقاق.²

وتتمثل لإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للحمل المهني و الحجز و البيع. و يعتبر قرار الغلق المؤقت للمحلات المهنية إجراء قصريا جديدا أدرجه المشرع الجزائري بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 1997 و يتمثل في إجراء يلزم المكلفين المتقاعسين عن تسديد الديون الجبائية. إلا أن هذا الإجراء لا يتعلق بنزع الملكية، وإنما يخص تعليقاً انتفاع المدين بممتلكاته لممارسة نشاطه المهني.¹ و يتخذ قرار الغلق من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و مدير الضرائب بالولاية. كل حسب اختصاصه. و هذا بناء على تقرير من طرف قابض الضرائب المختص و هذا حسب ما نصت عليه المادة 146 من قانون لإجراءات الجبائية.

ومن جهة أخرى حول المشرع للمكلف بالضريبة حق الطعن في قرار الغلق بموجب عريضة تقدم إلى قاضي لأمر المستعجلة.

1- رزاق لبزة عمر، و عطا الله بدر الدين. الملتقى الجهوي الخاص بالتحصيل الجبري من 25 إلى 27 ديسمبر 2005. ورقة، ص 01.

2- العيد صالح. الوجيز في شرح قانون لإجراءات الجبائية. دار هومة للنشر والتوزيع بالجزائر 2011 ص 135 .

1- رزاق لبزة عمر، و عطا الله بدر الدين، المرجع السابق، ص 09.

وهذا وفقا لأحكام المواد من 929 إلى 930 من ق. إ. م. إ. علما أن لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت أما منازعات الحجز الإداري تتمثل في حجز مال من أموال المدين سواء تتمثل في منقولات أو أموال مودعة لدى الغير الحائز ولقد خص المشرع منازعة الحجز لإداري هي من اختصاص القاضي لإداري المختص في لأمر لإستعجالية.²

أما فيما يخص البيع فقد نصت عليه المادة 151 فقرة 01 من قانون إجراءات الجبائية حيث تنص يجوز عند لإقتضاء. القيام بالبيع الفرع الثاني: وقف تنفيذ القرار الإداري في المنازعة الضريبية:

لقد نصت المادة 82 من قانون لإجراءات الجبائية أنه لا يوقف الطعن تسديد الحقوق المحتج عليها ومن خلال هذه المادة نلاحظ إن منازعة إدارة الضرائب في تقديرها للضريبة أو إلى إجراءات التحصيل فإنه لا يوقف للتسديد.¹ و بإمكان إدارة الضرائب، مباشرة إجراءات تنفيذ تحصيل الضريبة على المكلف و تحجز أمواله بكافة الطرق المتاحة قانونا غير أن المشرع أورد في النص المادة إمكانية وقف تنفيذ هذا القرار حيث نصت على أنه "يمكن للمكلف بالضريبة أن يرجئ دفع المبلغ الرئيسي المحتج عليه، شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان التحصيل الضريبة، ومن خلال هذا هناك إمكانية الوقف تنفيذ القرار أو ما يعرف بالتأجيل القانوني للدفع هو استثناء على قاعدة التي تتمتع بها الإدارة العمومية في تنفيذ قراراتها. لكي تطبق نظام التأجيل لابد من توفر الشروط التالية:

(1)- أن يقدم المكلف بالضريبة طلب وقف التنفيذ (التأجيل القانوني للدفع) في عريضة إفتتاح الدعوى. وهذا تفاديا لإجراءات الحجز على أمواله و يشترط أن يكون النزاع مطروحا أمام المحكمة الإدارية.

(2)- أن يقدم المكلف ضمانات كافية تضمن حق إدارة الضرائب إستيفاء حق الخزينة العمومية، من خلال دفع مبلغ يساوي 30% من الضرائب المتنازع عليها لدى قابض الضرائب المختص.

2 - فضيل كوسة، المرجع السابق ص 52.

1 - فضيل كوسة، المرجع السابق ص 84.

وهذا ما قضت به المحكمة العليا في قرارها رقم 43995 الصادر بتاريخ 12/10/1985 قضية المدير الفرعي للضرائب بورقلة ضد شركة طوطال الجزائر. أن المجلس القضائي أمر بتأجيل تحصيل الضرائب المتابعة من أجلها الشركة و ذلك لغاية الفصل في الموضوع. و إن هذه الدعوى تعتبر من اختصاص قاض للأمور المستعجلة إلا أن لا اعتراض على التحصيل الجبري للضرائب لا ينتج أي أثر إلا إذا كان المكلف قد قدم جميع الضمانات اللازمة للحفاظ على الحقوق إدارة الضرائب. حيث أن قيام البنك الخارجي الجزائري بتقديم كفالة في حدود نصف أصل الدين وغرامات التأخير وتقديم المقر الذي لم تحدد قيمته التعاملية، لا تعد ضمانات كافية لأهمية مبلغ الدين، و أنه كان يتعين على شركة طوطال الجزائر. بتغطية على الأقل مجموع الدين والغرامات حيث يبدو على المدعية غير سديدة في طلب لاستفادة من التأجيل الضرائب، وعليه قضى المجلس الأعلى بالغرفة الإدارية بالمحكمة العليا برفض الدعوى المدعية الرامية إلى تأجيل تحصيل مبلغ الضرائب.¹

ومن خلال هذا إذا ما رأى القاضي توافر شروط التأجيل القانوني للدفع. و موافقة إدارة الضرائب على الضمانات، يقوم بإصدار قرار وقتي يقضي بوقف تنفيذ القرار أو ما يعرف بالتأجيل القانوني للدفع.

1 - جمال ساسي، نفس المرجع السابق ص40.

الفصل الثاني

الدعوى الضريبية أمام مجلس الدولة

يعتبر التقاضي أمام مجلس الدولة من الطرائق العادية التي تهدف إلى تقديم الحكم المستأنف إلى جهة قضائية أعلى من أجل إعادة النظر فيه، ويعتبر الاستئناف أهم طريق للطعن في القرارات الإدارية.¹

أي التقاضي على درجتين والذي يجوز للخصم المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية على حد سواء بالطعن في الحكم الصادر عن المحاكم الإدارية في حالة عدم رضاها بما حكمت به المحكمة. وبما أن المنازعات الضريبية تعتبر منازعات إدارية ليست لها أي خصوصية تميزها عن القواعد العامة. حيث تخضع في إجراءاتها إلى القواعد الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية المواد من 949 إلى 952 المتعلقة بالطعن بالاستئناف حيث جاء في نص المادة 949 "يجوز لكل طرف حضر الخصومة أو استدعي بصفة قانونية. ولو لم يقدم أي دفاع أن يرفع استئنافا ضد الحكم أو بالأمر الصادر عن المحاكم الإدارية، مالم ينص هذا القانون على خلاف ذلك كما نصت المادة 10 من القانون العضوي رقم 01/98 المتعلقة باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله " يفصل مجلس الدولة في استئناف القرارات الصادرة ابتدائيا من قبل المحاكم الإدارية في جميع الحالات ما لم ينص القانون خلاف ذلك وما نصت عليه أيضا الفقرة الثانية من المادة الثانية من قانون 02/98 المتعلق بالمحاكم الإدارية.² وإضافة إلى ذلك لقد نص المشرع الجزائري في المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط ووفقا للإجراءات المنصوص عليها في ق إ م والقانون رقم 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998 و المتعلقة باختصاصات مجلس الدولة. كما يحق للإدارة الضرائب الاستئناف في قرارات المحكمة الإدارية طبقا للمادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية.³

يجوز للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و المدير الولائي للضرائب كل حسب مجال اختصاصه لاستئناف ضد القرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية في مجال الضرائب والرسوم على اختلاف أنواعها و المؤسسة من قبل مصلحة الضرائب "... وهو الطعن الوحيد المذكور في

1- محمد الصغير بعلي، الوجيز في الإجراءات القضائية الإدارية، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة 2010، ص 203.

2- محمد الصغير بعلي، القضاء الإداري، مجلس الدولة، دار العلوم للنشر والتوزيع عنابة، ط 2004، ص 135.

3- يوسف دلاندة، قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، ط 2014، ص 110.

ملاحظة: المادة 91 معدلة بموجب المادتين 39 من ق م، لسنة 2006 و 34 من ق م لسنة 2008.

هذا القانون وعلى ضوء هذا سوف نقوم بدراسة هذا الفصل في المباحث الآتية في المبحث الأول نتطرق إلى شروط قبول الاستئناف والمبحث الثاني آثار الاستئناف وقرارات مجلس الدولة وطرائق الطعن فيه .

المبحث الأول: شروط قبول الطعن بالاستئناف

من أجل الطعن في القرارات الضريبية الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة . وتنص أحكام قانون الإجراءات الجبائية الذي أحال إجراءات الطعن أمام مجلس الدولة إلى قواعد قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، ولقبول الطعن بالاستئناف يجب توفر مجموعة من الشروط نتطرق لها كآلاتي ، القرارات القابلة للاستئناف في المطلب الأول وشروط متعلقة بالقرار وأطراف الدعوى في المطلب الثاني وشروط متعلقة بالإجراءات وميعاد الاستئناف في المطلب الثالث .

المطلب الأول : القرارات القابلة للاستئناف

يكون الاستئناف ضد القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية وأن مجلس الدولة لا يختص إلا بالطعون في قرارات المحكمة الإدارية فهو لا يختص مباشرة بالنظر في الطعون المقدمة ضد القرارات الصادرة عن مدير الضرائب بالولاية، كذلك لا يختص مجلس الدولة بصفته قاضي الاستئناف إلا بالمنازعات التي تختص بها المحكمة الادارية و بالتالي يخرج من مجال اختصاصه المنازعات التي تدخل في اختصاص المحاكم القضائية واختصاص إدارة الضرائب.¹

ويقدم الطعن ضد منطوق الحكم كله، لأن القاضي يعبر عما حكم به بألفاظ صريحة ، وما يجدر ذكره . بأن الأحكام القطعية تقبل الاستئناف، غير أن الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع فهناك أحكام تحضيرية و أحكام تمهيدية .

فالأحكام التمهيدية هي الأحكام التي يؤخذ منها ما يدل على ما تحكم به المحكمة في أصل الموضوع ، وهي تكون قبل الفصل في الموضوع وتتعلق بالإثبات و التحقيق ، مثل الحكم بتحديد مهمة الخبراء ، أما بالأحكام التحضيرية وهي ما تحكم به المحكمة في أصل الدعوى وترمي إلى إعداد القضية للفصل فيها ، مثل الحكم باستكمال التحقيق وطبقا لنص المادة 10 من

1- فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص127.

القانون العضوي رقم 98-01 فقد وضع المشرع الجزائري مبدأ وقاعدة عامة . أن جميع القرارات الإدارية الصادرة عن المحاكم الإدارية قابلة للطعن فيها بالاستئناف أمام مجلس الدولة ،مادامت ابتدائية ،إلا أنه يوجد استثناء على هذه القاعدة من حيث عدم اختصاص مجلس الدولة في الحالات التي ينص القانون على خلاف ذلك ،أي على عدم قبول الطعن بالاستئناف أمامه.

ويتمثل الاستئناف في عبارة "ما لم ينص القانون على خلاف ذلك "المنصوص عليها في المادة 10 من هذا القانون ،أي في حالة صدور قانون في مجال معين ،لا يسمح إلا بالطعن بالنقض في قرارات المحاكم الإدارية.¹ وهذا ما تضمنه قرار مجلس الدولة رقم 106187 بتاريخ 1995/07/23 والمتمثلة في قضية مدير الضرائب لولاية بومرداس ضد (م .و) حيث استأنف مدير الضرائب لولاية بومرداس بواسطة وكيله الأستاذ بودريال قرارا صادرا على الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء تيزي وزو الذي صادقت على تقرير الخبرة و إعفاء المستأنف عليها من الضرائب على الأرباح على النشاط الصناعي والتجاري لسنوات من 85 إلى 88 حيث أن المستأنف و استنادا إلى المادة 106 من ق إ م ...فإن استئناف القرار التمهيدي لا يجوز رفعه إلا مع الحكم القطعي عن القرار الصادر قبل الفصل في الموضوع .
وعليه فإن القرار التمهيدي لا يمكن أن يكون محل استئناف .²

1: محمد الصغير بعلي، القضاء الإداري، مجلس الدولة ،المرجع السابق ،ص 136.
2: جمال سايس ،المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري ،المرجع السابق ،126.

المطلب الثاني: شروط متعلقة بالقرار و أطراف الدعوى الفرع الأول: الشروط المتعلقة بالقرار:

إن الشروط المتعلقة بالقرار القضائي الصادر من المحكمة الإدارية و المتعلق بالمنازعات الضريبية ،حيث يمكن أن نستنتج هذه الشروط من أحكام المادة 949 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية والتي تنص على ما يلي " يجوز لكل طرف حضر الخصومة أو أستاذى بصفة قانونية و لو لم يقدم أي دفاع ،أن يرفع إستئنافا ضد الحكم أو الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية ،ما لم ينص هذا القانون على خلاف ذلك ". وبالتالي يمكن تفصيل هذه الشروط كما يلي:

1- أن يكون الحكم محل طعن بالإستئناف حكم قضائي صادر عن هيئة قضائية مختصة بالفصل في المسائل الإدارية وفقا لقواعد الاختصاص التي جسدتها المادة 800 من قانون الاجراءات المدنية و الإدارية .

2- أن يكون الحكم الصادر من المحاكم الإدارية ابتدائيا والحكم الابتدائي هو الحكم الصادر من محكمة الدرجة الأولى و القابل للطعن فيه بالإستئناف .خلافًا للحكم النهائي الذي يقبل إلا الطعن بالنقض .¹

3- أن يؤول الاختصاص للفصل في هذا الحكم الابتدائي للمحاكم الإدارية .وذلك بحكم أن المنازعات الجبائية تدخل كلها في اختصاص المحاكم الإدارية و بالنسبة للحكم التمهيدي والتحضييري،أما بالنسبة للتمهيدي فيجوز إستئنافه قبل الحكم في موضوع الدعوى أما الحكم التحضييري فلا يمكن رفعه إلا مع الحكم القطعي،فقد استبعد القضاء الإداري كل القرارات القضائية التحضيرية .²

الفرع الثاني :الشروط المتعلقة بأشخاص الخصومة:"

يشترط في أشخاص الخصومة المستأنف و المستأنف عليه وفقا لأحكام المادة 335 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على أن حق الاستئناف مقرر لجميع الأشخاص الذين كانوا قد عرضوا النزاع على الدرجة الأولى أي على مستوى المحاكم الإدارية اشتراط المشرع في الأشخاص الذين باشرُوا الاستئناف.وحسب نص المادة 13 من نفس القانون توفر شرط

1:محمد الصغير بعلي ،القضاء الإداري ،مجلس الدولة ،دار العلوم، الجزائر 2004 ص 154

2:رشيد خلوفي،القضاء الإداري ديوان المطبوعات الجامعية ،ط 2002 ص 315.

الصفة والمصلحة والأهلية، وعدم توافرها يترتب عليه عدم قبول الدعوى وسوف نتطرق إلى شروط الاستئناف كالتالي:

1-الصفة:ويقصد بالصفة أن يكون صاحب الحق محل الاعتداء وهو يباشر الدعوى، والصفة فالإستئناف يعني أن من كان خصما في القرار موضوع الاستئناف هو من يحوز الصفة رفع الاستئناف، سواء بصفته الشخصية أو حضور ممثل عنه، فإذا كان المكلف بالضريبة هو رافع دعواه أمام المحكمة الإدارية ضد قرارات مدير الضرائب بالولاية، فيجب أن يرفع الإستئناف بنفسه، ومن ناحية أخرى يجوز لمدير الضرائب بالولاية ومدير المكلف بكبريات المؤسسات الضرائب حسب اختصاصه. بالاستئناف ضد أحكام الصادرة عن المحكمة، وهذا حسب المادة 91 من ق إ ج.¹ وعن صفة المدير الولائي للضرائب له الصفة القانونية لتمثيل الادارة الضريبية على مستوى المحلي وفقا للمادة 78 من ق إ.ج.

2-الاهلية:

إن شرط الأهلية في الإستئناف يخضع لقواعد العامة التي تضبط رفع الدعوى و تحكمها، واعتبر القضاء الإداري أن الأهلية ليست شرطا لقبول الدعوى، وإنما هي شرط لصحة الإجراءات، يعني أن عدم توافر الأهلية لدى رافعها لا يمنع من قبول الدعوى ولكن إجراءات الخصومة تكون باطلة². وعدم توفر شرط الأهلية في شخص المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب. يستلزم عدم صحة الإجراءات وفقا للمادة 65 من ق إ م إ.

3- المصلحة :

يقتضي القانون وجود مصلحة لقيام الدعوى الإدارية، وبالتالي يشترط لقبول الدعوى الإدارية وجود مصلحة في إقامتها بأن يكون موضوع الدعوى هو المطالبة بحق أو بمركز قانوني أو بالتعويض. عن ضرر أصاب حق من الحقوق و أن تكون للمصلحة شخصية ومباشرة وقائمة وإلا فإن مجلس الدولة سوف يقرر بعدم قبول الإستئناف لانعدام المصلحة.³

1-حدادي مريم، دور القاضي الاداري في المنازعات الضريبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تخصص القانون اداري، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014، ص31.

2- حسين فريجة، شرح المنازعات الإدارية، دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 180.

3- حسين فريجة، المرجع السابق. ص 176.

المطلب الثالث: شروط متعلقة بالإجراءات وميعاد الاستئناف

الفرع الأول: شروط متعلقة بالإجراءات

أولاً: عريضة الاستئناف:

وفقاً لنص المادة 540 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية والتي حدد المشرع الجزائري بموجبها البيانات الواجب توافرها في عريضة الاستئناف . فإنه لقبول هذه العريضة شكلاً "يجب أن تتضمن البيانات التالية :

- 1- اسم ولقب وموطن المستأنف.
- 2- اسم ولقب وموطن المستأنف عليه ، وإن لم يكن له موطن معروف فآخر موطن له.
- 3- عرض موجز عن الوقائع والطلبات الاستئناف .
- 4- الجهة القضائية التي أصدرت الحكم .
- 5- بالإشارة إلى طبيعة وتسمية الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني
- 6 - ختم وتوقيع المحامي وعنوانه المهني ، مالم ينص القانون خلاف ذلك .¹ ويجب أن يكون الاستئناف ضد الأحكام الفاصلة في الموضوع وبعريضة واحدة وفقاً للمادة 952 من قانون إ.م.إ.

كما يجب إرفاق المستأنف طلبه بنسخة من الحكم المطعون فيه . وهو ما قضى به مجلس الدولة في قراره رقم 17065 الصادر بتاريخ 14-10-2003.

من حيث الشكل: أن المدعي لم يقدم بالملف قرار محل طلبه و أن المدعي عليه دفع بذلك مما يتعين رفض الطلب شكلاً.² ويجب إرفاق إيصال الرسوم القضائية ، أما إذا كانت الإدارة الضريبة هي المستأنفة فهي معفاة من دفع الرسوم فيجب أن يثبت المستأنف أنه دفع الرسم القضائي تحت طائلة عدم قبول ، وهذا ما أقره مجلس الدولة في قرار الصادر بتاريخ 2003/01/21 و المتضمن ما يلي :- "حيث بمقتضيات المادة 241 من ق إ م يجب لقبول عريضة الاستئناف شكلاً على أن يرفق بها لإيصال المثبت لدفع الرسوم المقرر لإيداعها.³

1- المادة 540 من ق إ م و إ.

2- لكل عائشة ، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر ، المرجع السابق ، ص 90 نقلاً عن كوسة فضيل ، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية ، أطروحة دكتوراه في الحقوق بدون صفحة.

3- خلاف علاء الدين ، حمودة وحيدة ، إجراءات التحصيل الضرائب المباشرة ومنازعتها المرجع السابق ص 124.

ثانيا: إيداع عريضة الاستئناف

يرفع الاستئناف بموجب عريضة، تسجل بأمانة ضبط صندوق مجلس الدولة، حيث يقوم أمين الضبط بتسجيل القضية حسب تاريخ الإيداع والرقم التسلسلي في سجل خاص، على أن يقدم للمستأنف وصل باستلام العريضة مع إثبات دفع الرسم القضائي اللازم لتسجيل الطعن.¹ وإذا كان المستأنف طلب مساعدة قضائية فيجب عليه إرفاق العريضة بنسخة من قرار لجنة المساعدة القضائية، وإلا يعتبر الطعن وتحت طائلة عدم قبول مرفوضا شكلا. ومع ضرورة توقيع العريضة من قبل محامي مقبول أمام مجلس الدولة، إلا بالنسبة للدولة.² فإنها معفية من تمثيل بمحامي، وهذا ما جاء في مضمون المادة 905 من ق.إ.م.إ.

ثالثا: التحقيق في الاستئناف:

اعتمد المشرع على طابع الكتابة في سير التحقيق في الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة والطابع التوجيهي، ويشرف على التحقيق المستشار المقرر كما هو معمول به أمام المحكمة الإدارية.

فإذا تبين لمجلس الدولة أن التحقيق الذي أجرته المحكمة الإدارية غير كاف، يجوز له أن يأمر بإجراءات التحقيقات اللازمة، وبعد دراسة القاضي المقرر لل ملف يقوم بإرساله إلى محافظ الدولة لتقديم التماسه وذلك عندما تكون القضية مهياًة للجلسة، أو عندما تقتضي القيام بالتحقيق عن طريق الخبرة أو سماع الشهود أو غيرها من الإجراءات، يرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم التماساته بعد دراسته من قبل القاضي المقرر.³

الفرع الثاني: شروط ميعاد الاستئناف :

يرفع الطعن بالاستئناف من طرف المكلف بالضريبة أمام مجلس الدولة خلال مدة شهرين طبقاً لأحكام المادة 950 من قانون إ.م.إ. وتسري هذه الآجال من يوم التبليغ الرسمي للأمر أو الحكم إلى المعني وتسري من تاريخ انقضاء اجل المعارضة إذا صدر غيابيا.⁴ ويخفف الآجال إلى 15 يوما بالنسبة للأوامر الإستعجالية مالم توجد نصوص خاصة .

1- لكل عائشة، المرجع السابق. ص 88.

2- محمد الصغير بعلي، القضاء الإداري، مجلس الدولة، المرجع السابق. ص 142.

3- أنظر المادة 846 من ق.إ.م.و.

4- أنظر المادة 950 من ق.إ.م.إ.

وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره رقم 167141 الصادر بتاريخ 28/06/1999، حيث أنه يستخلص من الإشهاد و بالتبليغ المسلم من قبل كاتب ضبط مجلس قضاء باتنة في 17/11/1996، بأن القرار الصادر في 09/01/1996 وتحت رقم 95/05 الذي هو محل هذا الاستئناف تم تبليغه إلى المدعي عليه أي المستأنف الحالي يوم 10/07/1996 أي يتجاوز وأن هذا الأخير لم يطعن بالإستئناف فيه إلا 14/08/1996 أي يتجاوز ميعاد الاستئناف المنصوص عليه بالمادة 277 من ق إ م .

حيث أنه ونظرا لذلك فهذا الإستئناف جاء خارج الأجل مع العلم بأن تاريخ 10/08/1996 هو نهاية ميعاد الإستئناف هو يوم الجمعة وكان على المستأنف الحالي أن يطعن يوم السبت 11-08-1996، وبالتالي إن الإستئناف في محله وينبغي أخذه بعين الاعتبار برفض الإستئناف شكلا.¹

أما بالنسبة لرفع الإستئناف من طرف إدارة الضرائب وفقا لنص المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية فإن أجل رفع الإستئناف يكون من يوم التبليغ الرسمي للمدير الولائي للضرائب أو المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و أن يتم التبليغ الرسمي من طرف المحكمة عن طريق محضر قضائي بنص المادة 894 من قانون الاجراءات المدنية و الإدارية .² حيث أن نقطة الانطلاق لحساب الميعاد القانوني من أجل صحة الإستئناف شكلا تبدأ من تاريخ التبليغ إلى غاية إيداع عريضة الإستئناف لدى كتابة الضبط .³

كما جاء في أحكام المادة 319 من ق إ م .إ أنه وفي حالة وفاة المكلف بالضريبة قبل أن يقدم إستئنافه فإن هذا الأجل يمدد إلى أن يتم التبليغ الرسمي للورثة.⁴

ويمدد ميعاد إيداع الإستئناف لمدة شهرين بالنسبة للمقيمين خارج الجزائر ،وهذا ما نصت عليه المادة 404 من ق إ م .إ .

1- فضيل كوسة، منازل عات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للنشر والتوزيع ،الجزائر 2011، ص 177.

2- تنص المادة 849 من ق إ م "يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر إلى الخصوم في موطنهم عن طريق محضر قضائي".

3- فضيل كوسة، منازل عات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 178.

4- تنص المادة 319 "في حالة وفاة المحكوم عليه ،لا يستأنف سريان الأجل إلا بعد التبليغ الرسمي للورثة ،ويكون التبليغ الرسمي صحيحا ،إذا تم في مسكن المتوفي"

المبحث الثاني: آثار الاستئناف و قرار مجلس الدولة وطرق الطعن فيه

سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى الآثار المترتبة عن الاستئناف وذلك في المطلب الأول، وقرار مجلس الدولة ومحتواه وكيفية تبليغه في المطلب الثاني ونتطرق إلى طرائق الطعن في القرار الصادر عن مجلس الدولة وذلك في المطلب الثالث.

المطلب الأول: آثار الاستئناف

إن الطعن في الاستئناف في حالة قبوله ينقل المنازعة برمتها إلى الجهة الاستئنافية، والتي يجب عليها الفصل من جديد في حدود الطلبات السابقة، ويسمح بالاستئناف في الخصومة الإدارية المنعقدة أمام مجلس الدولة، يطرح النزاع من جديد من حيث الوقائع والقانون، وذلك في ما تم استئنافه أمام الجهة القضائية، حيث يتمتع قضاتها بفضل الأثر الناقل للاستئناف بنفس قضاة سلطات الدرجة الأولى. ويحتفظ أطراف الخصومة عند تقديم طلباتهم ودفوعهم أمام هذه الجهة القضائية بنفس السلطات التي يتمتع بها أمام القاضي الابتدائي.¹ وفي حدود ما تم استئنافها وعدم قبول طلبات جديدة .

- ومن خلال هذا نستنتج أنه لا يمكن لمجلس الدولة الفصل في طلبات جديدة، لأن الاستئناف لا يطرح على محكمة درجة الثانية إلا مافزع عنه من قضاة محكمة أول درجة حيث ينقل إليها الطلب القضائي بأطرافه وموضوعه و أسبابه التي أبدأها المستأنف أمام محكمة أول درجة.²

- عندما يرفع النزاع إلى مجلس الدولة، حيث يعيد المجلس مراجعة الأحكام و القرارات الصادرة عن أول درجة، لاستدراك الأخطاء التي ترد بخصوص تقدير الوقائع وتطبيق القانون و ملتزما بالضوابط التالية.

- الالتزام بالطلبات الواردة في طلبات الاستئناف والتي تم إثارتها أمام قاضي المحكمة الإدارية.

- فحص وتقييم المسائل و الأوجه المثارة التي سبق عرضها أمام المحكمة الإدارية دون التطرق إلى إثارة ودراسة مسائل جديدة.

1- بشير محمد، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في فرع قانون عام، كلية الحقوق بن عكنون، الجزائر، 2009، ص 110.

2- حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 138.

- حيث يقوم القاضي الإداري بدراسة وفحص المسائل التي سبق إثارتها وعرضها أمام قاضي المحكمة الإدارية دون التطرق إلى إثارة ودراسة مسائل جديدة.
- حيث يقوم القاضي الإداري بدراسة وفحص المسائل التي سبق إثارتها وعرضها أمام قاضي المحكمة الإدارية، ودون تجاوزها إلى فحص أوجه جديدة، ولقاضي الاستئناف ما لقاضي المحكمة الإدارية، إذ له مراجعة مشروعية فرض الضريبة وإجراءات تحصيلها. وله الدور الفعال في تحقيق العدالة والمساواة بين طرفي النزاع المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب. فهنا يتدخل القاضي الإداري باستعمال سلطته من أجل دفع إدارة الضرائب إلى تقديم الوثائق و البيانات و المعلومات اللازمة في النزاع، مما يؤدي إلى نقل عبء الإثبات من المكلف بالضريبة المدعي إلى إدارة الضرائب المدعي عليها.
- حيث يقوم قاضي الاستئناف بإعادة النظر في كل جوانب النزاع الشكلية و الموضوعية دون أن يتقيد بما توصل إليه حكم المحكمة الإدارية، فله في سبيل ذلك إلغاء الحكم المستأنف كلياً أو جزئياً لتأييده.¹ ومن أهم الآثار المترتبة على عرض الاستئناف أمام مجلس الدولة هو عدم وقف تنفيذ القرار الصادر عن المحكمة الإدارية، وهذا وفقاً لأحكام المادة 908 من قانون إ م و إ، أي أنه يبقى الحكم قابل للتنفيذ بالرغم من الطعن فيه بالاستئناف فبمجرد تلقي الحكم الممهورة، بالصيغة التنفيذية من الذي صدر لصالحه سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب، يمكنه مباشرة التنفيذ بواسطة أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي، دون قيد أو شرط إلا في حالة التي من شأن تنفيذه أن يعرض المستأنف لخسارة مالية لا يمكن تداركها، وفقاً لأحكام المادة 913 من ق. إ. م. وإ. ونجد أن المشرع الجزائري ذهب في اتجاه هو الطعن بالاستئناف لا يوقف تنفيذ القرار.² وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قرار رقم 03648 الصادر بتاريخ 2006/02/15 بين (ص هـ) ومديرية الضرائب لولاية قسنطينة حيث تم استئناف القرار الصادر عن مجلس قضاء قسنطينة الصادر بتاريخ 2005/07/09. وتم طلب وقف تنفيذ القرار القاضي برفض الدعوى لعدم التأسيس والتي

1: مقراني فتيحة، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، 2005/2008، ص 53.

2: فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 184.

- يطالب فيها المدعي بتعيين خبير لتحديد الضريبة المستحقة، فقضى مجلس الدولة برفض الطلب لعدم وجود دفع جدي من شأنه أن يؤدي إلى إيقاف التنفيذ.¹
- بالإضافة إلى قرار الصادر بتاريخ 2002/04/30 تحت رقم 09451 والذي جاء فيه "حيث أن مديرية الضرائب لولاية عنابة تلتزم وقف تنفيذ القرار الصادر بتاريخ 2000/12/03، عن مجلس قضاء عنابة الذي بعدما صادق على تقرير الخبرة أمر بتخفيض الضرائب الممتدة من 1992 إلى غاية 1995 لفائدة السيد (د خ) .
- حيث أن وقف تنفيذ ينبغي أن يؤسس على أوجه جدية من شأنها أن تحدث شكوكا فيما يخص الفصل النهائي في النزاع وذلك فيما يخص جسامه واستحالة إصلاح الأضرار التي يمكن أن تتجر عن تنفيذ القرار .
- فيما يخص الأوجه التي أثارها المدعية في قضية الحال غير سديدة فيما يخص الخبرة المأمورة بها و كذا خطر خسارة المدعية لمبلغ الخفض المأمور به ."²
- من خلال هذا قضى مجلس الدولة ،إن وقف تنفيذ قرار فاصل في مادة الضرائب يؤسس وجوبا على أوجه جدية من شأنها أن تحدث (شكوكا) فيما يخص الفصل النهائي في النزاع، وكذا فيما يخص جسامه و استحالة إصلاح الأضرار مع التي يمكن أن تتجر عن تنفيذ القرار ،ولهذا أمر مجلس الدولة بقبول الطعن شكلا ،وبعدم تأسيسه موضوعا .

المطلب الثاني: قرار مجلس الدولة:

إذا رأى المستشار المقرر بأن القضية جاهزة للفصل فيها فإنه يودع تقريره المكتوب ويطلع محافظ الدولة عليه وعلى هذا الأخير إيداع مذكراته المكتوبة خلال شهر من استلام التقرير.³ ويودعها مع ملف الاستئناف وفقا لأحكام المواد من 897 إلى 900 من ق.إ.م.إ، وبعد انتهاء المدة سواء قدم المحافظ مذكراته أو لم يقدمها فإنه يتم تحديد جلسة النظر في الطعن وذلك بالاتفاق مع كل من المستشار ورئيس الغرفة مع إخطار كل من محافظ الدولة والخصوم أو محاميهم بتاريخ الجلسة، وذلك قبل 15 يوما من تاريخ انعقادها على الأقل.⁴ بواسطة رسالة

1: لكل عائشة، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، المرجع السابق، ص 96.97.

2: جمال سايس، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، المرجع السابق ص 176.

3: فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 179.

4- المادة 852 من قانون إ.م.إ، رقم 09/08.

موصى عليها بعلم الوصول، وتكون الجلسة علنية ما لم يقرر مجلس الدولة جعلها سرية، كما يجوز إذا اقتضى الأمر لمحامي الخصوم أن يتقدموا بملاحظات موجزة وشفوية، بعد تلاوة تقرير المستشار بملاحظات موجزة وشفوية، بعد تلاوة تقرير المستشار المقرر، ثم يبدي محافظ الدولة رأيه في القضية وفقا لأحكام المادتان 885.889 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وبعد انتهاء المداولة يتم التواصل في الأخير إلى حكم بشأن القضية، ويتم النطق بهذا الحكم في جلسة علنية.¹ بصدر قرار مجلس الدولة قراره في الدعوى الضريبية ملتزم بقانون الإجراءات المدنية والإدارية.²

والملاحظ ذكره أن المشرع الجزائري لم يحدد المدة التي يجب أن تبلغ فيها القرارات الصادرة عن مجلس الدولة.

الفرع الأول: شكل ومحتوى قرار مجلس الدولة:

إن القرارات الصادرة عن مجلس الدولة، ووفقا لأحكام المادة 916 منق. إ. م. إ. تطبق عليها الأحكام المواد من 874 إلى 900، فيما يخص الفصل في القضاء، أما بالنسبة لشكل القرار ومحتواه فقد خصص نفس القانون المواد من 270 إلى 298 التي أحالت عليها المادة 888 من ق. إ. م. إ. والتي تنص على البيانات التالية.³

بيانات متعلقة بأطراف الخصومة، بمحافظ الدولة و بالقضاة الذين أصدروا القرار في المنازعة الضريبية فيجب أن يشمل القرار بالنسبة للخصوم على أسمائهم و ألقابهم وصفاتهم، ومهنتهم وموطنهم وأسماء وعناوين لمحاميهم، واسم محافظ الدولة وأسماء قضاة الغرفة التي أصدرت القرار مع ذكر المستشار الذي تولى التقرير .

- وقد نصت المادة 276 من ق. إ. م. إ. على ضرورة أن يتضمن القرار ما يلي:⁴
- الجهة القضائية التي أصدرته وتاريخ النطق به و الإشارة إلى عبارة النطق به في جلسة علنية .

- اسم ولقب محافظ الدولة.

1- المادة 272 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية رقم 09/08.

2- العمري زينب، نظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، المرجع السابق، ص 71.

3- لكل عائشة، نفس المرجع السابق ص 110.

4- العمري زينب، نفس المرجع السابق ص 72.

- اسم ولقب أمين الضبط .
- أسماء وألقاب وصفة القضاة.
- أسماء وألقاب المحامين.
- أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم ،وفي حالة الشخص المعنوي ذكر مقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.
- ويصدر القرار بأغلبية الأصوات وفي حالة التساوي يرجح صوت رئيس التشكيلة بعد مداولة يتم النطق بالقرار في جلسة علنية ،وبحضور جميع القضاة الذين قاموا بالمشاركة في المداولة و يتضمن القرار إما :¹
- تأييد القرار المستأنف.
- إذا ما تطابق مع تصحيح القانون والوقائع .
- إذا كان لمصلحة إدارة الضرائب ،فإن الطعن في قرارات المدير الولائي للضرائب أو المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى فهذا لا يوقف التسديد إلا في حالة طلب المكلف بالضريبة مع تقديم ضمانات.و إذا كان القرار ضد إدارة الضرائب، فهذا عمليا قليل أين يقع، فهنا نية الإدارة هو احترام القوة التنفيذية للقرار الإداري وتفاذي للتنفيذ القضائي الذي يمس بأموال الخزينة العمومية.
- تعديل القرار:إذا ما كان العيب الذي لحق بالقرار المستأنف لا يصل إلى درجة إلغائه و إنما يكفي تعديله مع تصحيح القانون والواقع.
- إلغاء القرار:إذا شاب القرار المطعون فيه قصور أو عيب.

1- خلاف علاء الدين ،حمودة وحيدة ،إجراءات التحصيل الضرائب المباشرة ومنازعتها ،المرجع السابق ،ص 130.

الفرع الثاني: تبليغ وتنفيذ قرار مجلس الدولة

أولاً: تبليغ القرار :

لقد نص المشرع الجزائري في ق إ م و إ عن طريق تبليغ قرارات الصادرة عن مجلس الدولة وذلك وفقاً للمادة 894 والتي تنص على أنه "يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر إلى الخصوم في موطنهم عن طريق المحضر القضائي، واستثناء عن أحكام هذه المادة جاءت المادة 895 من نفس القانون على أن يكون تبليغ الأحكام و بصورة استثنائية إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط¹. وبالتالي يتم تبليغ قرارات مجلس الدولة عن طريق محضر قضائي كطريقة عادية، وبواسطة كتابة الضبط بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام كطريق استثنائي إلى الخصمين².

ثانياً: تنفيذ القرار:

تعتبر مرحلة تنفيذ القرارات مجلس الدولة في آخر مرحلة في الدعوى الضريبية حيث لا تنفذ هذه القرارات إلا إذا كانت ممهورة بالصيغة التنفيذية طبقاً للأحكام المادة 281 من ق إ م، ويتم توقيعها و تسليمها من قبل أمين الضبط إلى المستفيد من الحكم الذي يرغب في متابعة تنفيذه، كما تحمل النسخة التنفيذية العبارة التالية "نسخة مطابقة للأصل مسلمة للتنفيذ"³ ويضع عليها ختم الجهة القضائية، وتسلم نسخة واحدة من تنفيذه فقط.

المطلب الثالث: طرائق الطعن في قرار مجلس الدولة

إن الطعن في القرارات الصادرة عن مجلس الدولة في مجال منازعات الضريبة يخضع للقواعد العامة الواردة في قانون إ م و إ وهذا لعدم وجود نصوص خاصة تحكم هذا الطعن في الإجراءات الجبائية⁴. ووفقاً للمواد من 963 إلى 969 من نفس القانون، حيث للمكلف بالضريبة الحق في التماس إعادة النظر وتصحيح الأخطاء المادية والطعن الخاص لصالح القانون. ولكن قبل التطرق إلى هذه الطرق المنصوص عليها في قانون إ م. إوهي تعتبر طرق الطعن غير عادية، لا بد من التطرق إلى طريقة الطعن بالمعارضة والتي تمكن المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب من اللجوء إلى مجلس الدولة في حالة إصدار قرار غيابي وفقاً

1- أنظر المادة 895 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

2- كويسى لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، المرجع السابق، ص 33.

3- المادة 281 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

4- غرامة مصطفى، حماية المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء الضريبي، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تخصص قانون إداري، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014 ص 46.

للمادة 953 من نفس القانون والتي تنص على إمكانية الطعن بالمعارضة أمام مجلس الدولة في القرارات الصادرة عنه غيابيا.¹

وكذلك وجود دعاوى أخرى ممكنة أمام مجلس الدولة ومتمثلة في الطلبات الفرعية، وهي اعتراض الغير الخارج عن الخصومة.²، ولهذا سوف نتطرق في الفرع الأول الطعن بالمعارضة و الاعتراض الغير خارج الخصومة والفرع الثاني الطعن بالتماس إعادة النظر والفرع الثالث بتصحيح الأخطاء المادية، والطعن لصالح القانون في الفرع الرابع:³

الفرع الأول: الطعن بالمعارضة والاعتراض الغير الخارج عن الخصومة:

ومن خلال هذا الفرع سوف نتطرق إلى طرائق الطعن أمام مجلس الدولة و المتمثلة في الطعن بالمعارضة واعتراض الغير الخارج عن الخصومة كالآتي:

أولاً: الطعن بالمعارضة

تعتبر المعارضة أحد طرائق الطعن العادي التي تمكن المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب من اللجوء إلى مجلس الدولة من أجل الطعن بالمعارضة في قراراته الصادرة غيابيا وهذا وفقا لنص المادة 953 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.⁴

وعلى هذا الأساس فإن الطعن بالمعارضة هو غياب المدعى عليه . و بالتالي يحق له الطعن من أجل مراجعة هذا القرار الغيابي و هذا وفقا للأحكام المواد 327 و 328 من نفس القانون ، حيث يعرض النزاع مرة ثانية أمام مجلس الدولة الذي أصدر القرار .⁵

1- لكل عائشة ، المرجع السابق ص 113.

2- فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 145.

3- فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 142.

4- تنص المادة 953 " تكون الأحكام و القرارات الصادرة غيابيا عن المحاكم الإدارية و مجلس الدولة قابلة للمعارضة "

5- لكل عائشة ، نفس المرجع السابق . ص 113

أ-1. شروط المعارضة :

- حيث تنصب المعارضة على توفر قرار قضائي غيابي صادر عن مجلس الدولة ، و يكون القرار قابلا للمعارضة التي تسمح لكل من المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب بالمعارضة ضد القرار الغيابي .
- تنص المادة 954 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية أن أجل الطعن بالمعارضة شهر واحد من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار الغيابي
- و من حيث الشكل و الإجراءات ، أن الطعن بالمعارضة هي دعوى تتم بموجب عريضة مرفقة بنسخة الحكم أو القرار المطعون فيه بالمعارضة. طبقا للشروط الشكلية الواجب توافرها أمام مجلس الدولة وفقا للمادة 330 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- ويجب رفع الطعن بالمعارضة خلال مدة شهر واحد من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار الغيابي وهذا مانصت عليه المادة 954 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .
- نظرا لأن الطعن بالمعارضة هو من الطعون لاستدراكية فإنه يرفع أمام الجهة القضائية الإدارية¹ نفسها يتم أي مجلس الدولة و هذا وفق للمادة 38 من قانون إجراءات المدنية و الادارية .

ب-1. آثار المعارضة :

- تنص المادة 955 من قانون إجراءات المدنية و الادارية على أن المعارضة أثر موقف للتنفيذ ما لم يؤمر القانون بخلاف بذلك .
- يتم قبول مجلس الدولة الطعن بالمعارضة ، ويتم الفصل من جديد إذا قدم الطرف الغائب وقائع وإثباتات لدفاع عن حقه . ويترتب على الخصم المحكوم عليه غيابيا و الذي قام بالمعارضة خلال الأجل المحدد بشهر واحد وقف تنفيذ الحكم أو القرار إلى غاية الفصل في شكل و موضوع المعارضة من جديد .
- وكذلك ترجع المعارضة الخصوم إلى الأوضاع التي كانوا عليها من قبل حيث يتم الفصل في القضية من جديد من حيث الوقائع القانون .

(1) فضيل كوسة ، المرجع السابق ص 220 .

- ومن بين آثار المعارضة أيضا إذا تخلف الخصم المعارض عن الحضور أثناء الجلسة فإنه يفقد حقه في المعارضة، حيث لا يقدم ما يدعم طلباته أو دفعه، ويترتب على رفض المعارضة هو عدم قابلية رفع طعن بالمعارضة من جديد وهذا ما نصت عليه المادة 331 من قانون الاجراءات المدنية و الإدارية، حيث تنص " يكون الحكم الصادر في المعارضة حضوريا في مواجهة جميع الخصوم . وهو غير قابل للمعارضة من جديد " .

ومن آثار الطعن بالمعارضة إعادة طرح النزاع من جديد على نفس الجهة القضائية الإدارية الفاصلة فيه، وبذلك يتم فتح التحقيق في الدعوى من جديد و التطرق لموضوع المنازعة الضريبية، ومناقشة الدفوع و الطلبات المثارة من قبل المعارض وكان القضية قد عرضت من جديد .

ثانيا: اعتراض الغير الخارج عن الخصومة

تنص المادة 960 من قانون لإجراءات المدنية و الإدارية أنه يمكن إعتراض الغير الخارج الخصومة على الحكم الفاصل في المنازعة الضريبية إلى مراجعة أو إلغاء القرار الفاصل في النزاع . من حيث الوقائع و تطبيق القانون، لقد منح المشرع لكل شخص له المصلحة، ولم يكن طرف في النزاع بتقديم إعتراض الغير خارج عن الخصومة وهذا وفق للإحكام المادة 381 من نفس القانون، حيث يكون أمام الجهات القضائية الادارية .¹، وحيث نصت المادة 389 من ق.ا.م.ا صراحة على: "يجوز الطعن في الحكم أو القرار أو الأمر الصادر في اعتراض الغير الخارج الخصومة بنفس طرق الطعن المقرر للإحكام". ولا يقبل اعتراض الغير الخارج الخصومة إلا بالنسبة للمقررات القضائية، الفاصلة في أصل النزاع الصادرة عن المحاكم الرادارية ومجلس الدولة.

ويعتبر الاعتراض دعوى قضائية حيث ترفع أمام مجلس الدولة مصدر القرار حيث يستلزم توفر فيها شروط المنصوص عليها في المواد من 960 إلى 962 من نفس القانون كالتالي :

أ-2. شرط ألا يكون الطاعن طرف في الحكم:

يجب أن لا يكون المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب طرفا في القرار . أي أنه لم يكن طرفا في الخصومة مدعيا أو مدعي عليه في المنازعة الضريبية . حيث نصت المادة 381 من

1- لكل عائشة، نفس المرجع السابق ص 115 .

قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على " يجوز لكل شخص له مصلحة ولم يكن طرفاً ولا ممثلاً في الحكم أو القرار أو الأمر المطعون فيه، تقديم اعتراض الغير الخارج عن الخصومة". ولقد حددت المادة 381 من نفس القانون صفة الغير و الذي يمكنه رفع اعتراض الغير عن الخصومة وبالتالي الغائب عن الخصومة ، الخلف العام أو الخلف الخاص لأحد الخصوم لا يمكن اعتبارهم من الغير و لا يمكنهم رفع هذا النوع من الطعن.

ويشترط لقبول اعتراض الغير الخارج عن الخصومة توفر شرط المصلحة. وهذا ما نصت عليه المادة 381 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

- يجب تقديم الطعن أمام الجهة القضائية مصدر الحكم أي أن تقدم الاعتراض الغير خارج عن الخصومة يكون أمام مجلس الدولة ، وهذا ما نصت عليه المادة 385 من نفس قانون بقولها "يرفع اعتراض الغير الخارج عن الخصومة وفقاً للأشكال المقررة لرفع الدعوى ، ويقدم أمام

الجهة القضائية التي أصدرت الحكم أو القرار أو الأمر المطعون فيه، ويجوز الفصل فيه من طرف نفس القضاة".

- يبقى أجل لاعتراض الغير الخارج عن الخصومة على الحكم أو القرار قائماً ولمدة 15 سنة تسري من تاريخ صدور القرار غير أنه يخفض إلى مدة شهرين إذا تم التبليغ الرسمي أو العلم اليقيني بالحكم إلى الغير.¹

ب-2. شرط إيداع مبلغ الضمان أو الكفالة :

يدفع إعتراض الغير الخارج عن الخصومة أمام مجلس الدولة ويشترط لقبول الاعتراض أن يكون مصحوباً بوصول يثبت إيداع مبلغ لدى أمانة الضبط يساوي الحد لأقصى من الغرامة المنصوص عليها في المادة 388 أدناه² . وهي غرامة مقدرة بمبلغ عشرة آلاف دينار وتصل إلى مبلغ عشرين ألف دينار جزائري، و هذا مع التعويضات المدنية .

1- فضيل كوسة ، المرجع السابق ص 199 .

2- المادة 388 من قانون الإجراءات المدنية و الادارية .

ويرفع إعتراض الغير الخارج عن الخصومة وفق لإجراءات التحقيق المنصوص عليها في أحكام المادة 962 من قانون الاجراءات المدنية و الإدارية مع مراعاة أحكام المواد 817/816/815 من هذا القانون ، ويجب أن تتضمن عريضة في المواد 16/15/14 من نفس القانون السابق الذكر مع توضيح أسباب و ظروف الطعن ونوع المصلحة و طبيعة الضرر الذي يمكن أن يكون قد أصاب المكلف بالضريبة .

أو أموال الخزينة العمومية أي إدارة الضرائب نتيجة القرار المطعون فيه بالاعتراض .¹

ج-2. آثار الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة :

يترتب على رفع الطعن باعتراض الغير عن الخصومة آثار و المتمثلة في :

- اعتراض الغير لا يوقف التنفيذ .

الاعتراض الغير الخارج عن الخصومة لا يوقف تنفيذ الحكم أو القرار المطعون فيه ، إلا إذا وقع إشكال في التنفيذ أو نص القانون على ذلك ، غير أن المشرع أجاز لقاضي لاستعجال أن يوقف تنفيذ القرار الصادر في اعتراض الغير خارج الخصومة ، وهذا حسب نص المادة 386 من ق.ا.م.ا ويتعين على رافع دعوى الاعتراض أن يسجل دعوى أخرى موازية لدعوى الاعتراض وهي

دعوى استعجاليه بغرض توقيف سريان حكم قضائي أو أمر أو قرار .

- إلغاء أو تعديل الحكم :

في حالة إذا ما رفض اعتراض الغير الخارج عن الخصومة شكلا ، يجوز لمجلس الدولة أن ينظر في الدفوع الموضوعية ، ويناقش الأسباب المثارة من طرف المعارض المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب ، وبالتالي ينتج عنه إما إلغاء القرار أو تعديله ، والفصل من جديد وفقا للقانون ثم إصدار قرار جديدا في في النزاع الضريبي ، ويسترد المعارض الذي صدر القرار لصالحه مبلغ الكفالة المدفوعة .²

وفي حالة ما إذا قبول الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة ، يجب ان يقتصر الحكم الجديد أو الأمر أو القرار على إلغاء أو تعديل مقتضيات الحكم أو الأمر أو القرار القديم ، أي

1- فضيل كوسة ، المرجع السابق ص200 .

2- لكل عائشة ، نفس المرجع السابق ص117.

المعتراض على الجزء الضار بالمعتراض فقط ، ويحتفظ الحكم أو القرار بباقي أجزائه المتعلقة بالخصوم الأصليين ، الا اذا ثبت أن هذا القرار أو الحكم غير قابل للتجزئة ، وهذا طبقا لنص المادة 382 من ق.ا.م.ا.

الفرع الثاني : الطعن بالتماس إعادة النظر :

يمكن الطعن عن طريق التماس إعادة النظر في القرارات الصادرة عن مجلس الدولة وهذا ما نص عليه المشرع الجزائري على إمكانية الطعن بالتماس إعادة النظر في قرارات الصادرة عن مجلس الدولة .¹ حيث استبعد إمكانية الطعن في القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية ، وللمكلف بالضريبة الحق في أن يرفع هذا الالتماس أمام مجلس الدولة بناء على إعادة النظر في قرار مجلس الدولة ، ويخضع الطعن للأوضاع و للأشكال المقررة في المواد 815.13.14.15.16 و 824 من نفس القانون.² ويحقق المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب أطراف النزاع أن يقدموا طلبات تتضمن إعادة النظر بناء على الحالتين التاليتين :

- 1- إذا كشف أن القرار قد صدر بناء على وثائق مزورة قدمت لأول مرة أمام مجلس الدولة.
- 2- إذا حكم على الخصم بسبب عدم تقديمه وثيقة قاطعة كانت محتجزة عند الخصم ، إذ أن الأمر يتعلق بالإدارة هي التي بحكم طبيعتها تحوز على وثائق ضرورية ، إذ أن الأداة في بعض الأحيان تمتنع عن تقديم مستند طلب المدعي تقديمه ، حيث أن حجية هذه الوثيقة ، تعد عاملا فاصلا في قبول إعادة النظر.³ وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2001/01/08. "أن المدعين يؤسسون دعواهم على كون القرار المعاد يبين أسباب قراره كون المدعي عليه في الالتماس كان قد قدم وثيقة بتاريخ 1996/12/21 تتعلق بالوضعية الإيجارية بالإضافة إلى شهادة التسديد مؤرخة في 19/04/24 مع أن المدعي عليه لم يشير إلى هذه الوثائق مطلقا مع أن النزاع انطلق في 85 لذا فإن المدعون يشكون في صحة هذه الوثائق ويرون أنها مزورة حيث أن الفقرة من المادة 295 من قانون الإجراءات المدنية ، المعتمد عليها في هذه الدعوى تشترط ثبوت التزوير للوثائق المعتمد عليها ، غير أن المدعين لم يرفعوا دعوى

1- تنص المادة 824 من ق ا م ا "تقيد العرائض وترقم في السجل حسب ترتيب ورودها ، يقيد التاريخ ورقم التسجيل على العريضة وعلى المستندات المرفقة بها ."

2- فضيل كوسة ، المرجع السابق ، ص 208 نقلا عن قرار مجلس رقم 012540 الصادر بتاريخ 17.06.2003 ، الغرفة الثانية.

3- أنظر المادة 793 من ق ا م ا .

تزوير لإثبات ذلك. "ولم يقتصر مجلس الدولة في اجتهاده على الإدعاء بالتزوير بل أوجب ضرورة إصدار حكم أو قرار أو اعترافات يثبت أن الوثيقة مقدمة مزورة. وسبب تقديم وثائق كانت محتجزة عند خصمه ومفيدة في المنازعة الضريبية، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2003/06/17 حيث ثبت أن بعض الوثائق التي لا تمكن الطاعن من تقديمها حالياً لأنها كانت بحوزة المدعي عليه في الطعن فهي مراسلات وقف الحجز والبيع، مما يستوجب قبول الالتماس وفقاً للمادة 02/295 من قانون الإجراءات المدنية والمادة 444 من قانون الضرائب المباشر.¹ أما ميعاد التماس إعادة النظر فإنه خلافاً لما جاء في نص المادة 393 من ق. إ. م. إ. حيث يبدأ سريان الأجل بشهرين (2) وذلك من تاريخ ثبوت التزوير، أو تاريخ اكتشاف الوثيقة المحتجزة فإن أجل الطعن بالتماس إعادة النظر أمام مجلس الدولة المحدد بشهرين من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار أو من تاريخ اكتشاف التزوير أو من تاريخ استرداد الوثيقة المحتجزة.²

الفرع الثالث : الطعن بتصحيح الأخطاء المادية والتفسير:

أولاً: الطعن بتصحيح الأخطاء المادية

يحق للمكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب في حالة ما تضمن قرار مجلس الدولة على أخطاء مادية، أن يرفعوا دعوى تصحيح الأخطاء المادية أمام الجهات القضائية مصدرة القرار وهذا ما نصت عليه المادة 287 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.³ كما يجوز كذلك للجهة القضائية مصدرة للقرار أن تصحح الخطأ المادي أو لإغفال الذي يشوب هذا القرار، وهذا ما جاء في نص المادة 891 من ق. إ. م. إ. غير أننا من خلال تفحصنا لقانون الإجراءات الجبائية لم نجد مادة صريحة تنص على الطعن بالتصحيح الأخطاء وهذا ما يستوجب العمل بقانون الإجراءات المدنية والإدارية ذلك لأن قانون الإجراءات الجبائية يحيل قواعد الإجرائية إلى قانون إ. م. إ. .

1- غرامة مصطفى، المرجع السابق، ص 47.

2- المادة 287 من ق. إ. م. إ. تنص "يقصد بالخطأ لمادي عرض غير صحيح للوقائع المادية أو تجاهل وجودها، غير أن تصحيح الخطأ المادي أو الإغفال لا يؤدي إلى تعديل ما قضى به الحكم من حقوق و التزامات للأطراف".

3- المادة 891 من نفس القانون تنص "يجوز للجهة القضائية التي أصدرت الحكم أن تصحح الخطأ المادي أو الإغفال الذي يشوبه".

- إلا أن الطعن بتصحيح الأخطاء المادية يتسع في الأحكام والقرارات الضريبية، وذلك لأن هذا القانون يعتمد على الأمور التقنية، وتكون حالات الطعن بتصحيح الأخطاء المادية في حالة السهو و الإغفال وفي حالة الخطأ في الحساب وحسب مجلس الدولة في قراره رقم 21060 الصادر بتاريخ 2015/01/11 حيث جاء فيه "أنه عكس ما تضمنه عريضة المدعيان لا سيما للخطأ الثاني المثار قبلها في تطبيق القانون فإن الخطأ المادي يتعلق بسهو أو نسيان أو خطأ مطبعي شريطة أن لاتمس بجوهر النزاع".

- بالرجوع إلى المادة 287 من ق إ م إ نجدها حددت مفهوم الخطأ المادي على أنه عرض غير صحيح لواقعة مادية أو تجاهل وجودها.¹ وفيما يخص حالة الخطأ في الحساب في قرار مجلس الدولة بتاريخ 2003/06/17 حيث أن مجلس الدولة أخطأ في حساب المدة لأنه لم يتبين له أثناء دراسة وثائق الاستئناف المدة لأنه لم يتبين له أثناء دراسة وثائق الاستئناف أن المكلف بالضريبة أبلغ بالتاريخ المحدد للتفتيش بيوم 1995/01/09. ثم طلب مهلة إضافية فمنحت له 15 يوما وبذلك يكون مجلس الدولة قد أخطأ في حساب مدة التحقيق التي بدأت في 1995/01/31 وانتهت في 1995/07/24 أي خلال مدة 6 أشهر المحددة قانونا مما يستوجب سحب قرار مجلس الدولة المؤرخ في 2003/03/13. والقضاء بإلغاء قرار مجلس قضاء تلمسان المؤرخ في 1997/02/22 ورفض دعوى المكلف بالضريبة.²

ثانيا: الطعن بتفسير القرار القضائي

دعوى تفسير الحكم أو القرار الإداري القضائي يمكن رفعها أمام المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة، لتفسير القرار الصادر من هذه الجهات القضائية، عندما يكون متضمنا لعبارات غامضة و مشوبا بالغموض و الإبهام، مما يؤدي إلى صعوبة في تنفيذه، حيث يقوم أحد أطراف النزاع برفع دعوى تفسير من أجل توضيح مدلول أو تحديد مضمون القرار¹ ، و هذا ما نصت عليه المادة 285 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية بقولها :

1- لكل عائشة، المرجع السابق، ص 122.

2- فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 217.218.

"إن تفسير الحكم بغرض توضيح مدلوله أو تحديد مضمونه من اختصاص الجهة القضائية. دون المساس بحقوق و التزامات الأطراف، و ترفع الدعوى التفسيرية طبقاً للأحكام المادة 965 من نفس القانون. من ذوي الصفة و المصلحة وفقاً للأحكام المادة 13 من إ.م.إ بموجب عريضة طبقاً للشروط المقررة للمواد. 14. 16.15 و 826 من نفس القانون¹ أمام مجلس الدولة الذي أصدر القرار المطعون فيه بالتفسير. و تعتبر دعوى التفسير أوسع مجاًلاً باعتبار أن التفسير المراد القيام به من طرف القاضي الإداري، لا يخص القرار الإداري فقط، بل قد يمتد لتفسير أحكام نص مادة في القانون الضريبي، أو حتى تفسير منطوق حكم قضائي. وهذا ما جاء في قرار مجلس الدولة تحت رقم 019702 الصادر بتاريخ 20/09/2005 : حيث "يلخص من القرار الصادر عن مجلس قضاء باتنة بتاريخ 20/11/2000 تحت رقم 15/ج/2000 يقضي بالمصادقة على الخبرة محل ترجيح وبحسابها إلغاء الفارق في المشتريات الخاصة المقدرة ب: 3.787.494.00 دج و المصاريف القضائية بما فيها مصاريف الخبرة على المدعي عليها . حيث أن القرار المذكور أعلاه تم استئنافه و صدر قرار عن مجلس الدولة بتاريخ 17/06/2003 قضى بتأييده . حيث يتعين القول أن الدعوى التفسيرية المقدمة أمام مجلس قضاء باتنة قدمت إلى جهة غير مختصة للنظر فيها لأنه بمجرد استئناف القرار الصادر في 20/11/2000 فإن القضية انتقلت إلى قاضي درجة الثانية (مجلس الدولة) والذي أصبح مختصاً دون سواه في تفسير القرار الصادر عنه ، ومادام القرار الصادر عن مجلس الدولة صدر بناء على أسباب وحيثيات اعتمد عليها في منطوقه فإن التفسير المحتمل يكون لقرار مجلس الدولة الصادر في 17/06/2003 وليس للقرار عن مجلس قضاء باتنة بتاريخ 20/11/2000 ، وحيث أن القرار المستأنف فيه لم يقدر القضية المعروضة. وعليه كما يجب يتعين إلغاؤه و القضاء بعدم اختصاص مجلس قضاء باتنة التفسير"² وقد يمتد طلب التفسير إلى تفسير نصوص المادة الضريبية في حد ذاتها .

1 - فضيل كوسة ، المرجع السابق ، ص 221

2 _ لكل عائشة ، المرجع السابق ، ص 129

وهذا ما جاء في قرار مجلس الدولة بتاريخ 2002/07/15 تحت رقم 011143 حيث أن المدعي يلتزم في دعواه تفسير منطوق الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2002/07/17 القول بأن المبلغ يدفع بالتضامن أو مناصفة بين المدعي عليهما. حيث أن المدعي في الدعوى الحالية يدفع بكون أمين الخزينة رفض التسديد لعدم وضوح المنطوق هل هو بالتضامن أم مناصفة.

حيث جاء في منطوق القرار محل دعوى التفسير:

إلزام المستأنف عليهما. مدعى عليهما في الرجوع يدفعهما للمدعي في الرجوع (ب) مبلغ 6.860.000 دج قيمة الأرض المتنازع عليهما.

حيث أن منطوق القرار واضح فالحكم على المدعي عليهما (بلدية التين، ولاية ميله) دون تحديد مقدار كل منها يعني أن الحكم على المدعي عليهما بالتضامن ⁽²⁾ ويشترط الدعوى التفسير مجموعة من المبادئ وهي.

1- دعوى التفسير لا تخضع في رفعها لميعاد معين، و يمكن تحريكها في أي وقت كقاعدة عامة.

2- يجب أن يكون أحد عناصر القرار القضائي يشوبه الغموض و الإبهام. فيصعب فهمه فيؤدي هذا الإشكال في التنفيذ ، أو نزاع ناتج حول المعنى السليم و الرسمي لحديثيات الحكم الصادر عن القاضي الإداري، مما يؤدي إلى قيام النزاع من جديد. ⁽³⁾

3- تنصب دعوى التفسير في الدعوى الضريبية على القرار المدير الولائي للضرائب وفقا للأحكام المادتين 801 و 901 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، و الحكم الصادر في دعوى التفسير يعتبر متمما للحكم المراد تفسيره، و تكون له ذات الحجة و نفس طرق الطعن المقررة للحكم الأصلي.

حيث يترتب على رفع دعوى تفسير القرار القضائي آثار تتمثل في:

- عدم وقف تنفيذ الحكم القضائي:

(2) فضيل كوسة ، المرجع السابق ص 222

(3) لكل عائشة، المرجع السابق ص 133

رغم رفع دعوى التفسير من طرف المكلف بالضريبة أو المدير أو المدير الولائي للضرائب يبقى القرار قابلاً للتنفيذ. و إنما لتفسير الحكم المشوب بإيهام، و لا يترتب عليه بطلانه و إنما ينظر القاضي في العنصر المبهم و يفسره فقط .¹

- عدم تعديل القرار المطعون فيه بالتفسير:

يبقى القرار القضائي كما هو، أي لا يترتب عنه إلغاء أي عنصر أو أي جزئية منه إذ يقتصر دور القاضي على توضيح القرار الصحيح وحيثيات القرار للمكلف بالضريبة وإدارة الضرائب¹
الفرع الرابع: الطعن الخاص لصالح القانون

بصدور الحكم النهائي في المحكمة الإدارية وإذا علم محافظ الدولة بالحكم وكان مخالفا للقانون أو مخالفا لقواعد الإجراءات الجوهرية ولم يطعن فيه الخصوم، سواء المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب في الميعاد فله أن يعرض لأمر بعريضة عادية على مجلس الدولة ولا يجوز له اللجوء إليه إلا إذا كان:

- الحكم أو القرار موضوع الطعن صادرا نهائيا .
- إذا لم يطعن أحد الخصوم في الميعاد المحدد .
- إذا صدر الحكم أو القرار موضوع الطعن مخالفا للقانون أو مخالفا لبعض الإجراءات الجوهرية.
- إن الطعن الخاص لصالح القانون لا يترتب عليه أي أثر رجعي أو أي ضرر للأشخاص المعنيين.² بل هو عدم بقاء هذه القرارات مخالفة للقانون .

1 - لكل عائشة المرجع السابق ص 130
2- حسين فريجة، المرجع السابق، ص 144.

خاتمة

من خلال دراستنا لموضوع التسوية القضائية للمنازعة للضريبة في التشريع الجزائري، تعد المنازعة الضريبية منازعة إدارية بطبيعتها وذلك نظرا لكون أحد أطرافها جهة إدارية عليها لمادتين 800 و 801 من قانون لإجراءات المدنية و الإدارية. وهي ذلك الخلاف القائم بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة بخصوص تقدير وعاء الضريبة أو عملية حسابها أو تحصيلها من خلال عدم شريعتها ومخالفتها للقانون المطلق. وتمتاز المنازعة الضريبية بالازدواجية من حيث موضوعها أي تشمل على منازعة الوعاء والتحصيل وتختلف أيضا من حيث آجال الطعن فيها.

ولقد منح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة و الإدارة الحق في عرض النزاع على القضاء وبعد ضمانه أساسية. وبعد استئناف طرق الطعن الإداري أمام الجهات الإدارية والمتمثلة في مدير الولائي للضرائب، ومدير مركز الضرائب، ومدير مركز جوارى للضرائب. وتعد المحاكم الإدارية هي الجهة القضائية المخول ها الفصل في هذه المنازعات الضريبية بحكم قابل للطعن أمام مجلس الدولة الذي يعتبر الدرجة الثانية تنقاضي. وهذا طبقا للأحكام المادة 90 من قانون لإجراءات الجبائية. و أخضعها المشرع للرقابة القضائية حفاظا على توازن القوى بين الإدارة و والمكلف بالضريبة.

وتتميز الإجراءات الخاصة بسبب الدعوى الجبائية أمام القاضي الإداري بطبيعته خاصة ومميزة ونظرا لعدم تخصص القاضي الإداري في مجال المنازعات الضريبية ولتمييزها بالجانب التقني المعقد، أجاز المشرع الجزائري للقاضي من إجراء التحقيق ومراجعة التحقيق وبالإضافة إلى لاستعانة بخبراء في المسائل الجبائية وهذا ما نصت عليه المادة 86 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية. والتي أخصها المشرع الجزائري عناية كبيرة في حل هذا النزاع. وهذا من أجل حماية حقوق المكلفين بالضريبة وتطبيق القانون و إخضاع أعمال الإدارة إلى مبدأ الرقابة القضائية والحر من تعسف الإدارة في إصدار قراراتها وتحقيق مبدأ المشروعية والعدالة الضريبية والمكرسة دستوريا.

كما منح المشرع للمكلف بالضريبة وفي حالة إجراءات التحصل الجبري عليه، والتي تلحق أضرار به يصعب تداركها حيث يلجأ إلى القضاء لاستعجاليا لتدارك تلك الأضرار ومواجهة القرارات التي تتطلب السرعة في مواجهتها.

كما أن يعتبر التقاضي أمام مجلس الدولة في المنازعات الضريبية تخضع لقواعد الواردة في قانون لإجراءات للمدنية و الإدارية وتعتبر ضمانات للمكلف بالضريبة ولإدارة معا في الحق لاستئناف في القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية ويعتبر لاستئناف طعن عادي يؤدي إلى مراجعة الحكم الصادرة عن المحاكم الإدارية في حالة رفعه من طرف المكلف أو الإدارة نفسها. ويؤدي إلى تعديل الحكم أو إلغائه أو تأييده.

حيث ينر مجلس الدولة النظر في النزاع من حيث ينظر مجلس الدولة النظر في النزاع من حيث الوقائع وتطبيق القانون.

ومن خلال حيثيات هذه الدراسة يمكننا أن نستخلص النتائج التالية:

- نظرا خصوصية المنازعة للضريبية ومما تمتاز به من تشعي وغموض وأهمية فقد ضمها المشرع في نظام قانوني خاص بها وهو قانون لإجراءات الجبائية بالإضافة لقانون الإجراءات المدنية والإدارية . وهذا ما فعلها تختلف عن المنازعات الإدارية بصفة عامة. وهذا ما أدى إلى عدم الإلمام بها من طرف المكلف بالضريبة وفي بعض الأحيان من الإدارة الضريبية نفسها.

- إن الإجراءات المعتبر لرفع دعوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية طويلة. وغير واضحة للمكلف بالضريبة، حيث أنها تتطلب وقت طويل من إجراءات التحقيق إلى الخبرة. وهذا ما يؤدي إلى تأخير في عملية فض النزاع سواء للمكلف بالضريبة أو من خلاله تحصيل أموال الخزينة العمومية.

- عدم استقرار التشريع الضريبي بذلك من خلال و التعديلات السنوية بموجب قوانين المالية. المتعاقبة.

- لجوء القاضي الإداري في المنازعة الضريبية إلى لاستعانة بخبراء، وهذا يدل على عدم وجود قضاة متخصصين في هذا المجال.

- ومن خلال قرارات الصادرة عن مجلس الدولة والتي تعتبر اجتهادات قضائية في مجال المنازعة الضريبية. نجدها غير موحدة وغير مستقرة حتى في نفس القضية المطروحة.

- عدم تطرق المشرع الجبائي إلى لاستعجال في المنازعة الضريبية. إلا في المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية. ويتم إحالة إلى قانون لإجراءات المدنية و الإدارية وفي نهاية هذه الدراسة نتطرق إلى مجموعة من الاقتراحات التالية:

- العمل على إيجاد نظام تشريع ضريبي مستقر، وذلك من خلال تقليل من التعديلات المتكررة. أو العمل على عدم تعديل هذه القوانين لفترة طويلة. أو من خلال مخططات تنموية المطبقة من طرف الدولة.
- ضرورة جمع كافة لإجراءات المتعلقة بالمنازعة الضريبية في قانون واحد. وهو قانون لإجراءات الجبائية.
- تسهيل وتبسيط كافة لإجراءات التقاضي أمام المحكمة الإدارية وجعل القضاء أداة فعالة في رقابة القضائية على قرارات الإدارية الضريبية.
- العمل على إنشاء لجان فض النزاعات الضريبية على مستوى المحاكم الإدارية ومجلس الدولة وتكون مكونة من قضاة وخبراء في المجال الضريبي. والعمل على تكوين القضاة في مجال الضريبي وعقد دورات تكوينية بينهم وبين الخبراء.
- ضرورة إنشاء لجنة لدى المديرية العامة للضرائب المراجعة التشريع الضريبي مع إشراك رجال القضاء.

تم بعون الله

قائمة المصادر و المراجع

أولا :المصادر

1- الدستور

دستورالجمهورية الجزائرية 2016 ،الصادر بموجب قانون 01/16 المؤرخ في 06/03/2016
الجريدة الرسمية رقم 14 المؤرخة في 07/03/2016.

2 -النصوص القانونية :-

- قانون الإجراءات الجبائية (المادة 40 من قانون رقم 21.01 المؤرخ في 22.12.2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002) معدل ومتمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2017.
- قانون 09/08 المؤرخ في 25/02/2008 ،المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ،الجريدة الرسمية ،العدد 21 الصادرة في 23/03/2008.
- قانون رقم 24/06 المؤرخ في 21 ذي الحجة عام 1427 الموافق ل 26 ديسمبر سنة 2006 المتضمن قانون المالية لسنة 2007،الجريدة الرسمية ،العدد 85.
- قانون رقم 12/07 المؤرخ في 21 ذي الحجة عام 1428 الموافق ل 30 ديسمبر سنة 2007 ،يتضمن قانون المالية لسنة 2008،الجريدة الرسمية ،العدد 82.
- قانون رقم 18/15 ،المؤرخ في 18 ربيع الأول عام 1437 الموافق ل 30 ديسمبر سنة 2015 المتضمن قانون المالية لسنة 2016 الجريدة الرسمية ،العدد 72.

ثانيا المراجع :

أ- المؤلفات العامة:

- محمد الصغير بعلي ،الوجيز في الإجراءات القضائية ،دار العلوم للنشر و التوزيع ،عناية سنة 2010.
- عمار بوضياف ،القضاء الإداري في الجزائر (دراسة وضعية تحليلية مقارنة) طبعة معدلة لقانون الإجراءات المدنية و الإدارية ،جسور للنشر،الجزائر 2008.
- رشيد خلوفي ،قانون المنازعات الإدارية ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الطبعة الثانية،الجزائر 2013.
- نصر الدين هنوفي، نعيمة تراعي ،الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية ،الطبعة الثالثة ،دار هومة للنشر و التوزيع ،الجزائر ،سنة 2016.

- سعيد بوعلي ، المنازعات الإدارية في ظل القانون الجزائري ، دار بلقيس للنشر والتوزيع ، الجزائر سنة 2014.
- عبد القادر عدو ، المنازعات الإدارية ، الطبعة الثانية ، دار هومة للنشر والتوزيع ، الجزائر سنة 2014.
- عمار عوابدي ، القانون الإداري ، النشاط الإداري ، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية جزء الثاني ، الجزائر سنة 2007 .
- محمد الصغير بعلي ، القضاء الإداري ، مجلس الدولة دار العلوم للنشر والتوزيع ، عنابة سنة 2004.
- ب : المؤلفات المتخصصة:
- أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، دار الهدى ، الطبعة الثانية ، عين مليلة ، 2008.
- حسين فريجة ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر ، دار العلوم للنشر والتوزيع ، عنابة 2008.
- منصور بن اعمارة ، رسم على القيمة المضافة ، حسب تعديلات قانون المالية 2010 ، الطبعة الثانية ، دار هومة للطباعة والنشر ، الجزائر سنة 2011.
- محمد عباس محرزي ، اقتصاديات الجباية والضرائب ، دار هومة للنشر والتوزيع ، الجزائر ، سنة 2004.
- جمال سايس ، المنازعات الضريبية في الإجتهد القضائي الجزائري قرارات المحكمة العليا ، قرارات مجلس الدولة ، منشورات كليك ، المحمدية ، طبعة 2014.
- طاهري حسين ، المنازعات الضريبية ، شرح لقانون الإجراءات الجبائية ، القانون رقم 21-01 المؤرخ في 07 شوال عام 1422 الموافق ل 22 ديسمبر 2001 دار الخلدونية للنشر والتوزيع ، الجزائر ، سنة 2005.
- العيد صالح ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة للنشر و التوزيع ، الجزائر ، سنة 2011.
- يوسف دلاندة ، قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة للطباعة والنشر ، الجزائر ، سنة 2014.

- فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2011.

- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري، دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر، سنة 2011.

ب : المراجع بالفرنسية :

- 1-pierre.BEL TRAME :LAFISCALITE.em France.HACHETTE LIVRE. 6 éMe. Editiem.1998 .

ج: المذكرات :

مذكرات الدكتوراه:

- مالك عليان ،الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري ،رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام ،جامعة الجزائر 01، 2014/2015.

- فايزة جروني، طبيعة وقف تنفيذ القرارات الإدارية في النظام الجزائري ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق ،تخصص قانون عام ،جامعة بسكرة 2010.2011.

مذكرات الماجستير :

- بدايرية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري ،مذكرة مقدمة إستكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماجستير.تخصص قانون إداري وإدارة عامة، قسم الحقوق جامعة الحاج لخضر باتنة، 2011/2012

- خلاف علاء الدين ،حمودة وحيد ،إجراءات التحصيل الضرائب المباشرة ومنازعاتها ،مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في القانون تخصص قانون عام جامعة 08 ماي 1945 ،قالمة.

- لكل عائشة ،المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر ،مذكرة من أجل نيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه ،جامعة 01الجزائر 2014/2015.

- كويسي لحسن ،الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية مذكرة ماستر أكاديمي في الحقوق تخصص قانون عام للأعمال ،كلية الحقوق والعلوم السياسية. جامعة ورقلة، 2012.2013 .

-حاكم الطاهر ،طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق فرع الإدارة و المالية، الجزائر 2014/2015.

_دبلوم ناصر ، منازعات الضرائب المباشرة حالة الضريبة على الدخل الإجمالي للمهن الحرة ،
كالمحاماة ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الأعمال ، مدرسة الدكتوراه ، جامعة ميلود
معمري ، تيزي وزو .

_قصاص سليم ، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة
الماجستير في القانون الخاص ، جامعة قسنطينة 2008/2007 .

_حدادي مريم ، دور القاضي الإداري في المنازعات الضريبية ، مذكرة مقدمة لاستكمال
متطلبات شهادة الماستر أكاديمي في الحقوق ، جامعة ورقلة 2014/2013 .

_بلعابد عبد الغني ، الدعوى الاستعجالية الإدارية و تطبيقاتها في الجزائر ، دراسة تحليلية
مقارنة ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون ، فرع المؤسسات السياسية والإدارية.
قسم قانون العام ، جامعة منتوري قسنطينة 2008/2007.

_منير خوجة ، الدعوى الاستعجالية في المواد الإدارية ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات
شهادة الماستر أكاديمي في ميدان الحقوق ، تخصص قانون إداري ، جامعة ورقلة، 2013 .
إجازة مدرسة القضاء:

- طالبة قاضيات، بوقبرين فافا وزميلاتها ، المنازعات الجبائية ، مذكرة التخرج لنيل إجازة
المدرسة العليا للقضاء ، مجلس قضاء ، المسيلة 2004/2005 .
- مقراني فتيحة ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا
للقضاء ، 2005-2008 ، ص 53.

د :محاضرات و ملتقيات :

- قاشي يوسف ، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية ، مطبوعة مقدمة لطلبة سنة أولى
ماستر تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة أكلي محند أولحاج ، البويرة 2015.2014 .
- رزاق لبزة عمر ، عطا الله بدر الدين ، الملتقى الجهوي الخاص بالتحصيل الجبري من 25 إلى
27 ديسمبر 2005 بورقلة.

الفهرس

الصفحة	العنوان التسوية القضائية للمنازعة الضريبية في التشريع الجزائري
1	مقدمة.
6	الفصل الأول: الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية
8	المبحث الأول: اختصاص المحكمة الإدارية بالفصل بالدعوى الضريبية.
8	المطلب الأول : اختصاص النوعي و الإقليمي للمحاكم الإدارية بأنواع الدعاوي الضريبية
9	الفرع الأول: اختصاص النوعي والاقليمي
9	الفرع الثاني :انواع الدعاوى الضريبية
10	أولاً: دعاوي الوعاء.
11	ثانياً: دعاوي التحصيل
11	المطلب الثاني : شروط رفع الدعوى الضريبية
12	الفرع الأول:الشروط العامة
13	الفرع الثاني : الشروط الخاصة
17	المطلب الثالث : التحقيق في الدعوى الضريبية .
18	الفرع الأول: مراجعة التحقيق
19	الفرع الثاني :الخبرة القضائية
21	الفرع الثالث :عوارض الدعوى و صدور القرار
21	أولاً: عوارض الدعوى
22	ثانياً: صدور القرار من المحكمة الإدارية
24	المبحث الثاني :قضاء الاستعجال في المنازعة الضريبية
25	المطلب الأول : شروط طلب الاستعجال
25	الفرع الأول :الشروط الشكلية لطلب الاستعجال.

27	الفرع الثاني: الشروط الموضوعية لطلب الاستعجال
30	المطلب الثاني: إجراءات الدعوى الاستعجالية الضريبية
31	الفرع الأول: إجراءات التحقيق في الدعوى الاستعجالية
31	الفرع الثاني: طبيعة الحكم الاستعجالي
31	المطلب الثالث: دور القاضي الاستعجالي الإداري في المنازعة الضريبية
31	الفرع الأول: الاعتراض على إجراءات المتابعة
34	الفرع الثاني وقف تنفيذ القرار الإداري في المنازعة الضريبية
36	الفصل الثاني: الدعوى الضريبية أمام مجلس الدولة
38	المبحث الأول: شروط قبول الطعن بالاستئناف
38	المطلب الأول: القرارات القابلة للاستئناف
40	المطلب الثاني: شروط متعلقة بالقرار و أطراف الدعوى
40	الفرع الأول: شروط متعلقة بالقرار
40	الفرع الثاني: شروط متعلقة بأشخاص الخصومة
42	المطلب الثالث: شروط متعلقة بإجراءات والميعاد .
42	الفرع الأول : شروط متعلقة بإجراءات
43	الفرع الثاني : شروط ميعاد الاستئناف
45	المبحث الثاني : آثار الاستئناف وقرار مجلس الدولة وطرق الطعن فيه
45	المطلب الأول : آثار الاستئناف
47	المطلب الثاني : قرار مجلس الدولة
48	الفرع الأول : شكل ومحتوى قرار مجلس الدولة
50	الفرع الثاني تبليغ و تنفيذ القرار مجلس الدولة
50	المطلب الثالث : طرق الطعن في قرار مجلس الدولة
51	الفرع الأول: الطعن بالمعارضة والاعتراض الغير خارج عن الخصومة
56	الفرع الثاني :الطعن بالتماس إعادة النظر
57	الفرع الثالث : الطعن بتصحيح الأخطاء المادية و التفسير

61	الفرع الرابع : الطعن الخاص لصالح القانون
62	الخاتمة
65	قائمة المراجع
69	ملخص الدراسة

ملخص الدراسة

قبل التسوية القضائية للمنازعة الضريبية يجب على المكلف بالضريبة تقديم تظلم أمام الجهات الإدارية المختصة حسب الحالة "المدير الولائي للضرائب، مدير مركز الضرائب، مدير جوارى للضرائب أو المدير المكلف بتسيير كبريات المؤسسات. حيث تعد هذه المرحلة الإدارية في المنازعات الضريبية مرحلة ضرورية منحها المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة إذ له حق الدفاع عن حقوقه عندما يكون الغرض منه الحصول على حق ناتج عن استدراك الأخطاء قبل اللجوء إلى القضاء.

ولقد وضع المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة امكانية اللجوء إلى القضاء (المحكمة الإدارية) في حالة عدم جدوى التظلم الإداري، وتعتبر التسوية القضائية ضمانا هامة لحماية حقوق الأفراد من تعسفات الإدارة، حيث يقوم المكلف بالضريبة برفع دعوى قضائية يلتمس فيها أمام القاضي الإداري بإلغاء القرار الإداري. وتخضع الدعوى القضائية الضريبية إلى اجراءات خاصة حتى يتأكد القاضي من صدق الطرفين.

وله دور وسلطات واسعة للفصل في النزاع الضريبي وفي حالة ما إذا كان الحكم الصادر من طرف المحكمة الإدارية لم يرض الأطراف يحق للطرف المتضرر بالاستئناف أمام مجلس الدولة، ويمكن له أيضا رفع دعوى استعجالية في حالة إلحاق الضرر.

الكلمات المفتاحية:

النزاع الضريبي – المكلف بالضريبة , الدعوى الضريبية , قانون الإجراءات الجبائية، قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

Résumé :

Avant le règlement juridique des conflits fiscaux il faut que le contribuable présenter une réclamation contre les juridictions administrative d'après le cas : « le directeur des impôts de la wilaya / de directeur de centre d'impôt / directeur ou bien directeur structure chargé des grandes entreprises.

Et cette étape consiste une importante étape dans les litiges fiscaux qui ont donné la législation algérien, ou le législateur a attribué au contribuable le droit de défendre ses intérêts. Quand son objectif se limite à réparer les erreurs commises par l'administration elle est également un moyen de corriger ses dites erreurs avant d'avoir recours à la justice.

Et la législation algérienne donnait la possibilité d'aller au justice (tribunal administrative) ne fait rien.

Le contrôle judiciaire est perçu comme une étape garantissant les droits des individus, et ce contre les erreurs et les arbitraires de l'administration dans un litige fiscal.

Et l'action soumise ou procédure spéciale avant de confirmation du juge de deux partis, c'est au juge que reviennent les pleins pouvoirs de trancher ce la dit qu'il peut faire appel aux

jugements du tribunal devant le conseil d'état et dans le cas de dommage il doit recourir à l'urgence contentieuse.

Les mots clefs :

Litige fiscales, contribuable, action fiscales, le code procédure civile et administrative.

ABSTRACT:

Prior to the legal settlement of tax conflicts, the taxpayer must submit a claim against the administrative courts, as the case may be: "the wilaya tax director / director of tax center / director or director of companies.

And this step is an important step in the tax disputes that have given Algerian legislation, or the legislator has given the taxpayer the right to defend his interests. When its objective is limited to repairing errors committed by the administration, it is also a means of correcting its mistakes before resorting to justice.

And the Algerian legislation gave the opportunity to go to court (administrative tribunal) does nothing.

Judicial review is perceived as a step guaranteeing the rights of individuals, against the errors and arbitrariness of the administration in a tax dispute.

And the action submitted or special procedure before confirmation of the judge of two parties, it is up to the judge that has full powers to decide this it says that it can appeal the judgments of the court before the council of State and The case of damage it must resort to contentious urgency.

Keywords:

Tax litigation, taxpayer, tax action, civil and administrative procedure code.